

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CAMILA SCHMITT REZENDE

**DESPESAS COM A FUNÇÃO SAÚDE NO MUNICÍPIO DE
FLORIANÓPOLIS, NO PERÍODO DE 2004 A 2008**

FLORIANÓPOLIS
2009

CAMILA SCHMITT REZENDE

**DESPESAS COM A FUNÇÃO SAÚDE NO MUNICÍPIO DE
FLORIANÓPOLIS, NO PERÍODO DE 2004 A 2008**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Orion Augusto Platt Neto

**FLORIANÓPOLIS
2009**

CAMILA SCHMITT REZENDE

**DESPESAS COM A FUNÇÃO SAÚDE NO MUNICÍPIO DE
FLORIANÓPOLIS, NO PERÍODO DE 2004 A 2008**

Esta monografia foi apresentada no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 30 de novembro de 2009.

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Orion Augusto Platt Neto, Dr.
Orientador

Professor Roque Brinckmann, Dr
Membro

Professor Leandro Augusto Sampaio, Msc.
Membro

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pela vida e refrigério durante as dificuldades.

Ao meu esposo pelo amor, zelo e compreensão.

À minha mãe pelo apoio e incentivo, me ensinando a fazer escolhas.

À minha irmã pela alegria e carinho.

Agradeço ao Prof. Orion Augusto Platt Neto, por sua dedicação, sua contribuição e paciência durante a fase de orientação deste trabalho.

Aos meus colegas de trabalho e de estudo, pelo companheirismo.

À Contadora Geral do Município de Florianópolis por sua gentileza e presteza.

À Universidade Federal de Santa Catarina, pelo ensino público e gratuito.

Aos professores do Curso de Ciências Contábeis, por todos os conhecimentos transmitidos.

Enfim, a todos que contribuíram de alguma forma, para a elaboração deste trabalho.

*“Bem - aventurado o homem que acha sabedoria,
e o homem que adquire conhecimento.”
Provérbio 3.13 (Bíblia Sagrada)*

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT: Ato das Disposições Constitucionais Transitória

AFLOV: Associação Florianopolitana de Voluntários

Art.: Artigo

ASPS: Aplicações em Ações e Serviços Públicos de Saúde

CF/88: Constituição da Republica Federativa do Brasil, de 1988

CFC: Conselho Federal de Contabilidade

Dec.: Decreto

DF: Distrito Federal

DVP: Demonstração das Variações Patrimoniais

FINBRA: Finanças do Brasil: Dados Contábeis dos Municípios

FMS: Fundo Municipal da Saúde

FNS: Fundo Nacional da Saúde

FUNDEB: Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação

FUNDEF: Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério

IBGE: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS: Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre

IN: Instrução Normativa

IPCA: Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo

IRRF: Imposto de Renda Retido na Fonte

ISS: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITBI: Imposto sobre Transmissão “Inter Vivos” de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis

ITCMD: Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos

ITR: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

LC: Lei Complementar

LDO: Lei Diretrizes Orçamentárias

LOA: Lei do Orçamento Anual

LRF: Lei de Responsabilidade Fiscal (L.C. nº 101/00)

MEC: Ministério da Educação

MP: Ministério Público

MPOG: Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão

MS: Ministério da Saúde

Mun.: Municipal

ONG: Organização Não Governamental

PIB: Produto Interno Bruto

PMF: Prefeitura Municipal de Florianópolis

PMM: Prefeitura Municipal de Manaus

PPA: Plano Plurianual

RCL: Receita Corrente Líquida

RGF: Relatório de Gestão Fiscal

RITC: Receitas de Impostos e Transferências Constitucionais

RREO: Relatório Resumido da Execução Orçamentária

SC: Estado de Santa Catarina

SEPLAN: Secretaria de Planejamento e Orçamento

SMS: Secretaria Municipal da Saúde

SOF: Secretaria de Orçamento Federal

STF: Supremo Tribunal Federal

STN: Secretaria do Tesouro Nacional

TCE/SC: Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina

TCU: Tribunal de Contas da União

Transf.: Transferência

UDESC: Universidade do Estado de Santa Catarina

UFSC: Universidade Federal de Santa Catarina

REZENDE, Camila Schmitt. **Despesas com a função Saúde no Município de Florianópolis, no período de 2004 a 2008**. 2009. 130 p. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

RESUMO

Com a finalidade de atender necessidades sociais, o Estado desenvolve os serviços públicos. Entre os serviços públicos está o acesso a saúde, que constitui uma das mais relevantes funções do Estado no sentido de promover o desenvolvimento humano. A Constituição Federal caracteriza a saúde como um direito social (art. 6º) e seu cuidado é de competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 23). A Constituição Federal definiu limites de aplicações mínimas em saúde, que precisam ser evidenciados pelos gestores públicos e representam importantes pontos de controle sobre as contas públicas. Desse modo, essa pesquisa tem por objetivo conhecer as despesas com a função Saúde no Município de Florianópolis, entre os anos de 2004 a 2008, considerando a composição, a expressividade, a evolução e o cumprimento da aplicação mínima constitucional. Para tanto, o estudo de caráter exploratório, de forma quantitativa e qualitativa, realizado por meio de levantamento, utilizou dados secundários constantes nos demonstrativos contábeis e relatórios diversos da Prefeitura Municipal de Florianópolis (PMF) e do Fundo Municipal de Saúde (FMS), além de dados extraídos de livros e artigos. A trajetória metodológica divide-se em quatro fases, sendo: (i) a primeira de obtenção de demonstrativos contábeis da PMF e do FMS, referentes aos anos de 2004 a 2008; a segunda, coletar e tabular os dados; a terceira, organizar e apresentar as informações; e a quarta, de análise e interpretação dos dados coletados. Antes de analisar foi necessário realizar alguns ajustes nos demonstrativos emitidos pela PMF e FMS. Primeiramente foram somadas as despesas orçamentárias com as intra-orçamentárias; em seguida, os valores dos demonstrativos foram ajustados monetariamente para corrigir a inflação. A fundamentação teórica apresenta abordagens sobre Estado, administração pública e considerações sobre orçamentos, despesas e demonstrativos contábeis das entidades públicas. Têm-se, ainda, considerações sobre os Fundos Municipais de Saúde e a aplicação mínima constitucional em ações e serviços públicos de saúde. Na análise dos resultados verificaram-se que as despesas com Saúde da PMF são realizadas através do FMS. Constatou-se, dentre os resultados, que as despesas com Saúde no período, representaram sobre o total das despesas da PMF em média 15,36%. Da composição das despesas do FMS, destaca-se que os recursos foram alocados em média 92% em Despesas Correntes, destinadas a manutenção da Administração Pública. Quanto à evolução, as despesas com Saúde comparadas com o total das despesas da PMF, cresceram 3,85%, passando de 14,05% em 2004 para 17,90% em 2008. É apresentada uma comparação da despesa *per capita* com Saúde entre o Município de Florianópolis e outras capitais brasileiras. O artigo permite concluir que em todos os anos analisados, o Município de Florianópolis, cumpriu percentual superior ao mínimo constitucional em ações e serviços públicos de saúde. Destacando-se o ano de 2008, que o Município, aplicou das receitas de impostos e transferências constitucionais o percentual 25,91%, representando um crescimento de 10,81% comparando com 2004.

Palavras-chaves: Contabilidade Pública. Município de Florianópolis. Despesas com Saúde.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1: Entidades abrangidas pela Administração Pública brasileira	25
Ilustração 2: Ramos da Ciência das Finanças	32
Ilustração 3: Exemplo de classificação funcional	51
Ilustração 4: Modelo do Demonstrativo da Receita de Impostos Líquida das Despesas Próprias com Ações e Serviços Públicos de Saúde	72
Ilustração 5: Organograma da Secretaria Municipal de Saúde de Florianópolis	85

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Composição das despesas empenhadas da PMF, de 2004 a 2008	99
Gráfico 2: Expressividade da despesa com função Saúde no ano de 2008	100
Gráfico 3: Expressividade da despesa com função Saúde no ano de 2004	101
Gráfico 4: Composição das subfunções da despesa com função Saúde, de 2004 a 2008	102
Gráfico 5: Composição das despesas do FMS por categoria econômica, de 2004 a 2008	104
Gráfico 6: Composição das despesas do FMS por grupo de natureza, de 2004 a 2008	105
Gráfico 7: Composição das despesas FMS por elemento de despesa, de 2004 a 2008	107
Gráfico 8: Evolução das despesas da função Saúde e do FMS, de 2004 a 2008	112
Gráfico 9: Evolução das despesas com Saúde e da PMF, de 2004 a 2008	113
Gráfico 10: Despesas <i>per capita</i> com saúde das capitais brasileiras no ano de 2008.....	114
Gráfico 11: Evolução dos valores de receitas e despesas com saúde.....	116
Gráfico 12: Composição por subfunção das despesas com Saúde para fins EC n.º 29/00.....	118
Gráfico 13: Comparação do índice aplicado com saúde e o mínimo constitucional.....	119

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Tipos de entidades paraestatais	24
Quadro 2: Descrição das Atividades na Administração Pública	26
Quadro 3: Tipos de orçamento	39
Quadro 4: Categorias econômicas e grupos de despesa pública	54
Quadro 5: Modalidades de Aplicação e definição	55
Quadro 6: Demonstrativos exigidos pela Lei n.º 4.320/64	63
Quadro 7: Síntese dos demais demonstrativos da Lei n.º 4.320/64	65
Quadro 8: Anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária	66
Quadro 9: Anexos do Relatório de Gestão Fiscal	68
Quadro 10: Receitas municipais para base de cálculo de aplicação de ações e serviços na saúde.....	70
Quadro 11: Blocos de financiamento da Saúde	76
Quadro 12: Demonstrativos utilizados na pesquisa	91
Quadro 13: Funções e subfunções que compreendem os gastos com Saúde, de 2004 a 2008.....	103
Quadro 14: Conceitos dos grupos de natureza e elementos de despesas do FMS, de 2004 a 2008.....	109

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: População de Florianópolis por faixa etária e sexo, 2007.....	80
Tabela 2: Índice de Desenvolvimento Humano Municipal e seus componentes Florianópolis.....	80
Tabela 3: Distribuição populacional e das equipes de Saúde da Família (PSF) e Saúde Bucal (SB) por área de abrangência do Centro de Saúde; população em áreas de interesse social e cobertura populacional.....	81
Tabela 4: Distribuição dos funcionários da SMS, por função e vínculo, 2007.....	85
Tabela 5: Tipos de Unidade de Saúde em Florianópolis, 2007.....	86
Tabela 6: Despesas empenhadas na função Saúde por órgãos da Administração.....	87
Tabela 7: Receitas e Transferências arrecadas pelo FMS, de 2004 a 2008.....	88
Tabela 8: Índice de Nacional de Preço ao Consumidor Amplo, período de 2004 a 2008.....	92
Tabela 9: Despesas Orçamentárias e Intra-orçamentárias do Município de Florianópolis, empenhadas por funções de Governo, de 2007 e 2008.....	93
Tabela 10: Despesas empenhadas do Município de Florianópolis, por funções de governo.....	94
Tabela 11: Despesas empenhadas na Função Saúde, por subfunção, de 2004 a 2008.....	95
Tabela 12: Resumo Geral das Despesas do FMS, de 2004 a 2008.....	96
Tabela 13: Composição das despesas empenhadas mais expressivas por função de governo pela PMF, de 2004 a 2008.....	98
Tabela 14: Apuração do percentual das Aplicações e Serviços com Saúde da PMF.....	116
Tabela 15: Participação das ASPS nas RITC da PMF, de 2004 a 2008.....	116
Tabela 16: Participação das ASPS nas RITC da PMF, de 2004 a 2008.....	117

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	14
1.2 TEMA E PROBLEMA.....	14
1.3 OBJETIVOS	16
1.3.1 Objetivo Geral	16
1.3.2 Objetivos específicos.....	16
1.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	16
1.5 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA	17
1.6 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	17
1.8 ESTRUTURA DO TRABALHO	20
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	21
2.1 ESTADO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	21
2.1.1 Conceitos e poderes do Estado	21
2.1.2 Organização do Estado e da Administração Pública	22
2.1.3 Organização Política - Administrativa Brasileira	27
2.1.4 A autonomia municipal	28
2.2 CONTABILIDADE E FINANÇAS PÚBLICAS.....	29
2.2.1 Contabilidade Pública e seus sistemas	29
2.2.2 Finanças Públicas no Brasil.....	31
2.3 ORÇAMENTO PÚBLICO.....	34
2.3.1 Conceitos e origens do Orçamento Público.....	34
2.3.2 Processos de Planejamento-orçamento.....	35
2.3.3 Princípios Orçamentários	41
2.3.4 Ciclo Orçamentário	43
2.4 DESPESA PÚBLICA.....	47
2.4.1 Conceito de Despesa	47
2.4.2 Classificações da despesa pública.....	48
2.4.3 Classificação legal da despesa orçamentária.....	49
2.4.4 Estágios da despesa.....	57

2.5 DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	62
2.5.1 Balanços públicos previstos na Lei n.º 4.320/64.....	62
2.5.2 Relatórios previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal	65
2.6 APLICAÇÃO MÍNIMA CONSTITUCIONAL EM SAÚDE.....	69
2.7 FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE	75
3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	79
3.1 APRESENTAÇÃO DO ENTE ESTUDADO	79
3.1.1 Município de Florianópolis.....	79
3.1.2 Secretaria Municipal de Saúde.....	83
3.1.3 Fundo Municipal de Saúde	87
3.2 OBTENÇÃO E COLETA DE DADOS	90
3.3 TABULAÇÃO E AJUSTE DOS DADOS	92
3.4 CONSIDERAÇÕES SOBRE A COMPOSIÇÃO E EXPRESSIVIDADE DAS DESPESAS COM FUNÇÃO SAÚDE.....	97
3.5 COMPOSIÇÃO DAS DESPESAS DO FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE.....	104
3.6 EVOLUÇÃO DAS DESPESAS COM SAÚDE	111
3.7 OBSERVAÇÃO DA APLICAÇÃO MÍNIMA CONSTITUCIONAL COM AÇÕES E SERVIÇOS DA SAÚDE.....	115
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS	120
4.1 CONCLUSÕES QUANTO AOS OBJETIVOS.....	120
4.2 CONCLUSÕES QUANTO AOS RESULTADOS	121
4.3 SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS	123
REFERÊNCIAS	124

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Uma característica marcante da economia do século XX foi o aumento crescente das despesas públicas. Tal fato tem sido encontrado não apenas nos países de economia coletivizada, onde o Estado é o grande agente econômico, mas também nas nações capitalistas avançadas, onde existe a livre iniciativa e economia de mercado.

No Brasil, o crescimento das despesas públicas teve início especialmente a partir do término da Segunda Guerra Mundial. A participação das despesas do governo no Produto Interno Bruto tem sido significativa a cada ano.

A sociedade brasileira enfrenta vários desafios ligados a manutenção de um Estado democrático. Entre os desafios essenciais esta a disponibilização de bens e serviços públicos a população e controle dos investimentos com os mesmos. Segundo a Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG, 2008) existe uma carência de mecanismos de avaliação dos gastos públicos, por parte do governo; dos recursos desembolsados somente uma pequena parcela chega aos cidadãos-usuários do serviço público.

As despesas com a função de Saúde representam um dos serviços públicos essenciais que são disponibilizados a sociedade. Identificar a expressividade desses investimentos no planejamento orçamentário do administrador público é identificar as prioridades do Governo.

Nesta pesquisa pretende-se analisar a composição com relação aos investimentos na área de saúde pública no município de Florianópolis, investigando o cumprimento do mínimo constitucional, além de analisar sua composição e expressividade com essa função do governo com relação as outras despesas, nos anos de 2004 a 2008.

1.2 TEMA E PROBLEMA

O Estado, como organização do poder político da comunidade, “é organizado com a finalidade de harmonizar sua atividade, de modo a promover e satisfazer a prosperidade pública, ou seja, o bem-comum” (Kohama, 2008 p.21). Considerando-se tal finalidade, o Estado assume funções e atividades que visam à satisfação das necessidades públicas.

A Constituição Federal de 1988 estabelece o acesso à saúde direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem o financiamento das ações e serviços públicos relacionados. Deste modo, está pressuposto que a saúde é uma

importante função do Estado, desenvolvida por meio de serviços públicos, com a finalidade de atender necessidades sociais e promover o desenvolvimento humano.

Autoridades públicas de todos os Poderes e esferas de governo enfrentam o desafio gerencial e político de cumprir as exigências legais. Existem limites e condições que visam assegurar a correta e mínima aplicação de recursos públicos em ações e serviços públicos de saúde, que exigem responsabilidade, com planejamento, controle e transparência. Os diversos limites e condições orçamentários, financeiros e patrimoniais relativos à responsabilidade no uso do dinheiro público são alvos de atenção.

Previsto na Constituição Federal, o orçamento tem a finalidade de estimar as receitas e fixar as despesas para um exercício financeiro. Esta Lei engloba os gestores públicos existentes no Brasil. Nas esferas do governo ou níveis federativos brasileiros, a presente pesquisa foca-se nos municípios. Segundo Pinho e Santana (*apud* Platt Neto, 2002), "a esfera municipal, principalmente, tem sido alvo de atenção pela responsabilidade, valorização e expectativa que lhe são atribuídas num forçado redesenho do Estado em resposta a uma situação de crise".

Entre os pontos principais exigidos através desta Lei está a publicação do cumprimento das metas orçamentárias previstas. Nesse ínterim a pesquisa tem seu foco nos investimentos da Receita Pública Municipal na função Saúde. O Título VII, Capítulo II, Seção II da Constituição Federal de 1988 trata da saúde, abrangendo os artigos 196 a 200. O artigo 198 da CF/88, e seu parágrafo 2º, faz menção a limites para aplicação dos entes públicos em saúde. Tal artigo, alterado pela Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000, informa que cabe à lei complementar estabelecer os percentuais para aplicação mínima em saúde. Os percentuais mínimos de aplicação em saúde estão estabelecidos no artigo 77 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), criado pela Emenda Constitucional n.º 29/00.

Nesse ínterim, desde o ano de 2004, os municípios devem aplicar em Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS) nunca menos do que 15% (quinze por cento) das Receitas de Impostos e Transferências Constitucionais (RITC). Mais especificamente, são as receitas provenientes da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os artigos 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º (Constituição Federal de 1988).

Pode-se compreender como um dos direitos fundamentais para o ser humano a saúde, devendo o estado prover as condições indispensáveis ao seu pleno exercício. (art. 2º, Lei nº 8.080/90). Diante do exposto, esta pesquisa procura responder a seguinte questão:

Qual a composição, a expressividade e a evolução dos valores aplicados em Saúde no Município de Florianópolis?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral desta pesquisa é conhecer as despesas com função Saúde no Município de Florianópolis, entre os anos de 2004 a 2008, considerando a composição, a expressividade, a evolução e o cumprimento da aplicação mínima constitucional.

1.3.2 Objetivos específicos

No sentido de propiciar o atingimento do objetivo geral, foram estabelecidos os seguintes objetivos:

- a) identificar e apresentar os demonstrativos contábeis publicados pelo município de Florianópolis que tratam das despesas públicas com Saúde;
- b) apresentar uma análise comparativa dos recursos aplicados na função Saúde com relação as principais despesas empenhadas em outras funções nos anos abrangidos;
- c) verificar se houve crescimento, diminuição ou estagnação dos valores aplicados em Saúde, considerando os valores ajustados para corrigir os efeitos da desvalorização da moeda; e
- d) observar com base nos demonstrativos contábeis, se houve cumprimento da aplicação mínima constitucional em ações e serviço público de Saúde.

1.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A presente pesquisa é informada por alguns pressupostos, destacados a seguir, que se consistem.

As informações dos demonstrativos contábeis, utilizadas como fonte de pesquisa são consideradas pela veracidade ideológica presumida, pois não há uma checagem dos dados coletados para assegurar que os valores e as classificações foram relatados corretamente, de modo confiável.

Limita-se a pesquisa apenas ao estudo dos demonstrativos contábeis no Municipal de Florianópolis, com enfoque nas despesas com a função Saúde, não podendo ser considerados os resultados apresentados para outros municípios.

Não se pretende analisar se a Prefeitura de Florianópolis investe corretamente em saúde, nem apontar o nível ideal de gasto, monetariamente ou com relação ao âmbito social.

O foco da pesquisa é a análise de forma estatística da aplicação de recurso na saúde, para verificar o cumprimento do mínimo constitucional e investigar a expressividade dos investimentos com saúde em relação as demais funções.

Não é pretensão da proposta, apresentar uma forma definitiva do estudo do tema.

1.5 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

O tema pesquisado mostra-se relevante pela importância quanto à transparência dos gastos públicos e o investimento público no serviço de saúde. A pesquisa justifica-se pela relevância nos contextos social, governamental e acadêmico.

No contexto social poderá auxiliar na análise de informações fornecidas pelos entes públicos, desempenhando um papel informativo e educativo. Para exercício da cidadania através do conhecimento e juízo de valor as realizações dos investimentos nesta área. Considerando que os cidadãos do município de Florianópolis possam conhecer os gastos praticados pelos gestores da Administração pública, levando em consideração a parcela do orçamento que é utilizado para esta função.

No contexto governamental, possibilita ao Administrador Público utilizar como um diagnóstico na área da saúde do Município de Florianópolis, ajudando no planejamento futuro e acompanhamento da realidade e das necessidades da população. Para outros gestores públicos poderá ser utilizado como guia para outras avaliações que possam ser feita com a pretensão de análise de outras despesas orçamentárias. Pode ser útil como uma ferramenta ao Tribunal de Contas de Santa Catarina, auxiliando na avaliação do cumprimento da aplicação mínima constitucional.

No contexto acadêmico a apresentação desta pesquisa na forma metodológica de trabalho científico, representa a geração de debates, publicações e novas pesquisas. Esta pesquisa não pretende ser uma versão definitiva, podendo ser explorado o tema em vários outros municípios e utilizado para pesquisa com outros fins.

1.6 METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa pode ser classificada em diversas formas. Esta pesquisa caracteriza-se como uma monografia, segundo Asti Vera (*apud* Marconi e Lakatos, 2007, p.235) a “monografia é o tratamento escrito de um tema específico.”

Para Gil (1999), a pesquisa é um processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos. Para Richardson (1999, p. 22):

método é o caminho ou a maneira para chegar a determinado fim ou objetivo... metodologia são os procedimentos e regras utilizadas por determinados métodos.

Esta pesquisa apresenta-se como pesquisa exploratória, pois se enquadra no conceito de Marconi e Lakatos (2007, p. 85) quando afirma que a “pesquisa exploratória visa proporcionar ao pesquisador uma maior familiaridade com o problema em estudo”. Gil (1999, p.43) ainda a descreve como:

Desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, tendo em vista a formulação de problemas mais específicos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores.

Deste modo, o desenvolvimento deste trabalho tem como finalidade proporcionar maiores informações sobre o assunto abordado, realizando para isto uma pesquisa bibliográfica e documental.

No enquadramento metodológico quanto aos procedimentos técnicos adotados, referem-se à maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtêm os dados. Gil (1999) explica que a pesquisa bibliográfica é desenvolvida mediante material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos. Utilizou-se de revisão bibliográfica para a fundamentação teórica e pesquisa documental da legislação e de demonstrativos contábeis municipais.

Segundo Gil (1999, p.45):

A pesquisa documental assemelha-se muito a pesquisa bibliográfica. A diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

Quanto ao procedimento de coleta de dados, esta pesquisa faz uso de dados de natureza primária e secundária. Os dados primários foram extraídos de consultas aos demonstrativos contábeis publicados pela Prefeitura Municipal de Florianópolis (PMF) e do Fundo Municipal de Saúde (FMS). Os dados secundários foram os livros, revistas, periódicos, dissertações e teses, artigos científicos e legislações pertinentes ao tema. Para Marconi e Lakatos (2007) as fontes secundárias possibilitam a resolução de problemas já conhecidos e explorar outras áreas onde os problemas ainda não se cristalizaram suficientemente.

Uma vez que esta pesquisa pretende analisar as aplicações dos investimentos em saúde para verificar a expressividade, o cumprimento do mínimo constitucional, através de investigação das demonstrações contábeis, é possível inferir que a lógica da pesquisa é indutiva. Segundo Richardson (1999, p. 35), “o processo pelo qual se parte de dados ou observações particulares constatadas, para poder chegar a proposições gerais.”

Quanto à forma da abordagem do problema, a pesquisa é classificada como qualitativa e quantitativa. De acordo com Richardson (1999, p.70), o método quantitativo:

caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.

Para Richardson, na modalidade quantitativa a pesquisa caracteriza-se pelo emprego da quantificação desde a coleta das informações até a análise final por meio de técnicas estatísticas, na forma quantitativa envolve examinar e refletir sobre as percepções para obter um entendimento.

Segundo o mesmo autor (1999, p.80), “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. Além disso, no método qualitativo o pesquisador é quem coleta e analisa os dados. Neste sentido, a presente pesquisa abrange tanto a abordagem qualitativa do problema, quanto a quantitativa, caracterizando-se como uma pesquisa de abordagem mista.

Quanto ao resultado da pesquisa é classificada com Aplicada, pois objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos, neste caso verifica-se a aplicação mínima em saúde e as despesas com a função Saúde.

Para a realização da presente pesquisa, dividiu-se o estudo em quatro fases que são relatadas a seguir:

1º fase: Obtenção de demonstrativos contábeis da PMF e do FMS, referentes aos anos de 2004 a 2008. Os demonstrativos da Prefeitura e do Fundo Municipal de Saúde foram fornecidos pela Contadora Geral do Município de Florianópolis que disponibilizou uma cópia do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e os demonstrativos publicados em atendimento a Lei n.º 4.320/64 pelo FMS e PMF, dos períodos estudados. Esta fase visa auxiliar o que foi proposto no primeiro objetivo específico, que busca identificar e apresentar os demonstrativos contábeis publicados que tratam de despesas públicas com Saúde.

2º fase: Coleta e tabulação dos dados. Nessa etapa as informações necessárias para a realização do trabalho foram extraídas dos demonstrativos contábeis e tabuladas com a

finalidade de facilitar os estudos e a comparação dos dados. Os dados tabulados foram arredondados, diminuindo as duas últimas casas decimais. Estes dados foram utilizados para as análises necessárias para o disposto nos objetivos específicos.

3º fase: Organização e apresentação das informações. As informações coletadas foram organizadas de modo a favorecer a sua apresentação e compreensão, com o uso de recursos visuais como gráficos, quadros e ilustrações.

4º fase: Análise dos valores, quanto à composição, expressividade e evolução das despesas realizadas na função de governo Saúde. Assim com a aplicação mínima constitucional em ações e serviços públicos de saúde. Essa é a última etapa da pesquisa e constitui-se de uma análise dos dados coletados, tabulados e apresentados nas etapas anteriores, visando alcançar o objetivo da pesquisa e o proposto nos objetivos específicos.

1.8 ESTRUTURA DO TRABALHO

Para auxiliar no cumprimento dos objetivos propostos, este trabalho está estruturado em capítulos, conforme segue.

O capítulo 1, denominado Introdução, evidencia-se o propósito e o alcance desta pesquisa. Apresenta o tema, abordando os motivos e o contexto no qual o problema foi identificado. São expostos os objetivos estabelecidos e a metodologia para realização da pesquisa

O capítulo 2 traz a Fundamentação Teórica, dividida em seções que apresentam: os conceitos de Estado e Administração Pública, contabilidade e finanças públicas, orçamento público, os demonstrativos contábeis publicados pela Administração pública. Além de considerações quanto as despesas públicas, obrigatoriedade dos investimentos em saúde e Fundo Municipal de Saúde.

O capítulo 3, denominado Apresentação e Discussão dos Resultados, apresenta as entidades estudadas, detalhes de como foram obtidas e coletadas as informações, além de tabelas e ajustes necessários para analisar a composição, a expressividade, a evolução e a aplicação mínima constitucional das despesas com Saúde.

Por fim, no capítulo 4, de Considerações Finais e Sugestões para pesquisas futuras, são feitas as ponderações principais incluindo-se as conclusões do estudo e recomendações para futuras pesquisas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 ESTADO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

2.1.1 Conceitos e poderes do Estado

O conceito de Estado varia segundo o ângulo em que é considerado. Segundo Meirelles (2004, p.56) do ponto de vista sociológico, é corporação territorial dotada de um poder originário; sob o aspecto político, é comunidade de homens, fixadas sobre um território, com potestade superior de ação, de mando e de coerção; sob o prisma constitucional, é a pessoa jurídica territorial soberana; perante o conceito do Código Civil, é a pessoa jurídica de Direito Público Interno (art.14, I).

Para Silva (1991, p. 416), pesquisador das ciências sociais, o Estado pode ser entendido como:

Um grupamento de pessoas que vivem num território definido, organizado de tal maneira que apenas algumas delas são designadas para controlar direta ou indiretamente uma série mais ou menos restrita de atividades desse grupo, com base em valores reais ou socialmente reconhecidos e, se necessário, na força.

Considera-se o papel do Estado com a transferência da responsabilidade individual para a instituição (Estado) que represente os interesses da coletividade.

O Estado pode ser considerado segundo Kohama (2008, p.1), “a organização do poder político da comunidade, com a finalidade de harmonizar sua atividade, de forma que atinja o objetivo de promover e satisfazer à prosperidade pública, ou seja, o bem comum.”

O Estado é constituído de três elementos originários e indissociáveis: Povo, Território e Governo Soberano. Povo é o componente humano do Estado; Território, a sua base física; Governo soberano, o elemento condutor do Estado, que detém e exerce o poder absoluto de autodeterminação e auto-organização emanado do povo. Do Governo é a expressão política de comando, de iniciativa, de fixação de objetivos do Estado e de manutenção da ordem jurídica vigente.

Segundo Meirelles (2004, p.59), “não há nem pode haver Estado independente sem Soberania, isto é, sem o poder absoluto, indivisível e incontestável de organizar-se e conduzir-se segundo a vontade livre de seu povo.” A vontade estatal apresenta-se e se manifesta através dos denominados Poderes de Estado.

Os poderes do Estado, segundo a Constituição Federal (art. 2º), nos Estados de Direito, são o Legislativo, o Executivo e Judiciário, independentes e harmônicos entre si e com suas funções reciprocamente indelegáveis. Esses poderes são imanentes e estruturais do

Estado, a cada um deles corresponde uma função que lhes é atribuída. Assim, a função precípua do Poder Legislativo é a elaboração de lei (função normativa); a função precípua do Poder Executivo é a conversão da lei em ato individual e concreto (função administrativa); a função precípua do Poder Judiciário é a aplicação coativa da lei aos litigantes (função judicial). Refere-se à função precípua de cada Poder de Estado porque, embora o ideal fosse à privacidade de cada função para cada poder, na realidade isso não ocorre, uma vez que todos os Poderes têm necessidades de praticar atos administrativos.

2.1.2 Organização do Estado e da Administração Pública

A organização do Estado constitui-se a divisão política do território nacional, a estruturação dos Poderes, à forma de Governo, ao modo de investidura dos governantes, aos direitos e garantias dos governados.

Nesse campo estrutural e funcional do Estado atua o Direito Administrativo, que estabelece o ordenamento jurídico dos órgãos, das funções e dos agentes que irão desempenhá-las. Segundo Meirelles (2004, p. 40), “o Direito Administrativo impõe as regras jurídicas de organização e funcionamento do complexo estatal; as técnicas de Administração indicam os instrumentos e a conduta mais adequada ao pleno desempenho das atribuições da Administração.”

Quanto a Administração Pública, segundo Meyer (*apud* Meirelles 2004) é todo o aparelhamento do Estado, ordenado para a realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas, ou seja, a estruturação legal das entidades e órgãos que irão desempenhar as funções, através dos agentes públicos (pessoas físicas).

A administração do direito público abrange a atividade de planejar, dirigir, comandar e ainda a atividade subordinada de executar. A Administração é exercida através de ações coordenadas e planejadas, que denominamos de funções administrativas. Segundo Di Pietro (1996, p. 54) a Administração Pública, pode ser utilizada em dois sentidos:

Em sentido formal ou orgânico, compreendem as pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos incumbidos de exercer a função administrativa... em sentido material ou funcional, as atividades exercidas pelos referidos entes, nesse sentido a Administração pública é a própria função administrativa, que incumbe ao Poder Executivo.

As Administrações Públicas executam as atividades por intermédio de suas entidades (pessoas jurídicas), seus órgãos (centros de decisão) e de seus agentes (pessoas físicas

investidas em cargos e funções) incumbidos de atender concretamente às necessidades coletivas; corresponde à função administrativa, atribuída preferencialmente aos órgãos do Poder Executivo.

O campo de atuação segundo a legislação federal, Decreto-lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967, alterado pelo Decreto-lei n.º 900, de 29 de setembro de 1969, subdivide-se a organização da Administração em: administração direta e administração indireta.

A administração direta é aquela que se encontra ligada e integrada, na estrutura organizacional, diretamente ao chefe do Poder Executivo. Como por exemplo, na estrutura da União, onde os Ministérios estão diretamente ligados ao Presidente da República. No âmbito estadual, as Secretarias de Estado estão ligadas ao Gabinete do Governador. Na administração municipal, as Secretarias Municipais ao Gabinete do Prefeito.

A administração indireta ou descentralizada é a atividade administrativa, caracterizada como serviço público ou de interesse público, transferida do Estado para outra entidade por ele criada e autorizada. As entidades que compõem a administração indireta podem ser instituições com personalidade jurídica do direito público ou do direito privado.

As entidades jurídicas do direito público podem ser constituídas para execução de atividades típicas da Administração pública, por exemplo, as autarquias. Segundo Meireles e Kohama (2004, 2008) a autarquia é o serviço autônomo; criado por lei, com a organização e regulamentação feita por decreto; com patrimônio e receita própria; recebe a execução do serviço público por transferência, agindo por direito próprio pela lei que a cria.

No Quadro 1, apresentam-se as entidades de personalidade jurídica de direito privado, também denominadas entidades paraestatais. Assim como a descrição de suas atividades e a legislação contábil a que estão submetidas.

Entidades Paraestatais	Descrição	Contabilização
Empresas Públicas	Desempenham atividades de natureza empresarial, com patrimônio próprio, que tem o capital exclusivo e de direção do Poder Público.	Regida pela contabilidade comercial, de acordo com a Lei nº 6.404/76-Lei das Sociedades por ações, alterada pela Lei nº 10.303/01.
Sociedade de Economia Mista	Desempenha atividade econômica sob a forma de sociedade anônima, cujas ações ordinárias pertençam em sua maioria ao Estado ou entidade da administração indireta.	Regida pela contabilidade comercial, de acordo com a Lei nº 6.404/76-Lei das Sociedades por ações, alterada pela Lei nº 10.303/01.
Fundações	Com objetivo de interesse coletivo cultural ou de assistência, possuem patrimônio próprio, e o funcionamento custeado, basicamente, pelo Poder público.	Regida pela contabilidade pública, pela Lei nº 4.320/64, seu plano de contas deve ser elaborado com a mesma estrutura do ente federativo em que esta subordinado.
Serviços Sociais Autônomos	Com patrimônio próprio e administração particular, com finalidade específica de assistência ou ensino a certas categorias sociais e sem fins lucrativos.	Sujeitam-se a prestação de contas ao órgão estatal a que estejam vinculados e supervisionados. Administram seus patrimônios e aplicam suas rendas livremente.

Quadro 1: Tipos de entidades paraestatais
Fonte: Adaptado de Andrade (2007, p. 16-19).

As entidades jurídicas de direito privado têm sua criação autorizada por lei, com patrimônio público ou misto, para realização de atividades, obras ou serviços de interesse coletivo, sob normas e controle do Estado. Essas entidades possuem autonomia administrativa e financeira, e são apenas supervisionadas pela entidade estatal a que estiverem vinculadas; podem ou não ser atividades econômicas com fins lucrativos e para isso será escolhida a estrutura e organização adequada a cada finalidade.

Na Ilustração 1 apresenta-se a organização da Administração Pública, de forma a visualizar o que foi definido.

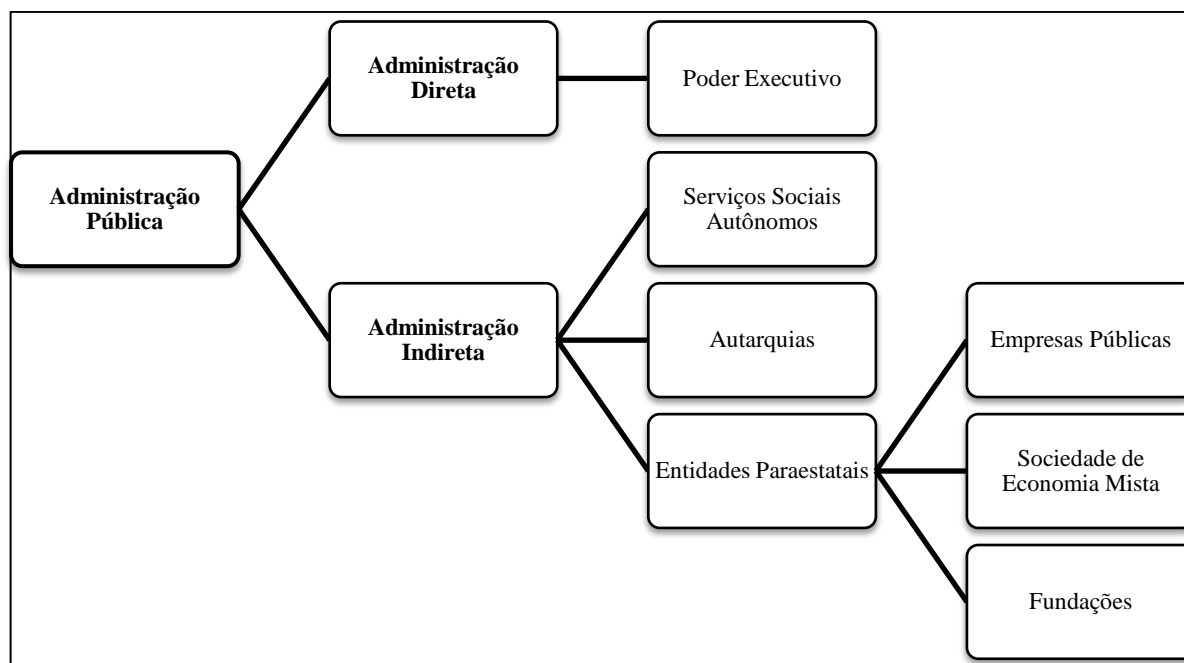


Ilustração 1: Entidades abrangidas pela Administração Pública brasileira
 Fonte: Adaptado de Andrade (2007, p. 16-19) Platt Neto (2002, p. 46).

Os serviços prestados pela Administração, direta ou indireta, ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer as necessidades essenciais ou secundárias da coletividade, são denominados de serviços públicos. Segundo Kohama e Andrade (2008, 2007) podem ser divididos em: serviços públicos propriamente ditos, que são os que a Administração presta diretamente a coletividade, essenciais a sobrevivência do todo social, somente o Estado pode prestá-los, são tidos como privativos, não são passíveis de delegação ou terceirização. Exemplos desses serviços são os de defesa nacional, os de polícia, os de preservação de saúde pública, tema abordado nesta pesquisa.

Os serviços de utilidade pública, são os que a Administração por não reconhecer essenciais ou necessários, presta-os, diretamente ou sob o regime de concessão, permissão ou autorização, nas condições estabelecidas e sob seu controle. São exemplos dessa modalidade os serviços de transporte coletivo, energia elétrica, gás, telefone.

Entende-se, portanto, que o serviço público, por envolver interesse coletivo, não pode ser observado da ótica de simples comércio e, conseqüentemente, visar o lucro. Ao usuário do serviço público é verdadeiro o direito não só de obtenção e fruição do serviço, mas também a regular a permanente prestação. Meirelles (2004, p. 324) reforça, “o fato de tais serviços serem delegados a terceiros, estranhos à Administração Pública, não retira do Estado seu poder indeclinável de regulamentá-los e controlá-los, exigindo sempre sua atualização e eficiência.”

Segundo Jezé (*apud* Kohama, 2008), “O fim do Estado é organizar e fazer funcionar os serviços públicos.” Nota-se a que a execução dos Serviços Públicos dependerá diretamente da Administração Pública, que executa porque considera indispensável à sociedade a sua existência e, conseqüentemente, seu funcionamento.

As Finanças Públicas asseguram a cobertura das despesas do governo, para satisfação das necessidades coletivas; para isso, a Administração Pública é dividida, em atividades meio e fim (Silva, 1991).

O Quadro 2 apresenta as atividades meio e fim com suas principais funções e serviços ligados a Administração Pública.

Atividades	Funções	Serviços
<u>Meio</u> .governo organizado para atender necessidades da População.	<u>Assessoramento</u> .pesquisa, previsão, planejamento e organização <u>Chefia</u> .comando, coordenação e controle	<u>Auxiliares</u> .administração de: pessoal, material, financeiro, patrimonial e documental
<u>Fim</u> .governo age para atender às demandas da população	<u>Essenciais</u> .segurança pública, defesa nacional, justiça <u>Opcionais</u> .proteção à saúde pública, fomento à agricultura, promoção à educação pública e bem-estar social, desenvolvimento urbano e econômico	<u>Públicos</u> .transporte coletivo, água, esgoto, iluminação, limpeza pública, abastecimento

Quadro 2: Descrição das Atividades na Administração Pública
Fonte: Adaptado de Silva (1991 p.62).

Conforme o Quadro 2 as atividades-fim envolvem o apoio direto às demandas da população. São atividades do núcleo central da ação estatal, ligadas à finalidade precípua dos entes públicos. Abrangem o atendimento ao cidadão e aos interesses coletivos, como nos casos dos serviços de educação, saúde e segurança.

As atividades-meio envolvem o próprio funcionamento do Estado no atendimento das necessidades da população. São atividades que, idealmente, auxiliam a realização das atividades-fim, como nos casos de planejamento, controle e gestão de recursos humanos.

A Administração Pública sujeita-se ao dever de continuidade da prestação do serviço, aplicando desta forma o princípio de obrigatoriedade do desempenho da atividade, incumbida de zelar, compelida a perseguir suas finalidades públicas.

Desta forma, podemos caracterizar a distinção existente entre a Administração Pública e particular, que consiste segundo Meirelles (2004, p.38), no seguinte: “Na Administração Pública não há liberdade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito

fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza.”

A Administração Pública, como todas as organizações administrativas, é baseada numa estrutura hierarquizada, correspondente às diversas categorias funcionais, ordenadas pelo Poder Executivo de forma que distribua e escalone as funções de seus órgãos e agentes, estabelecendo a relação de subordinação.

2.1.3 Organização Política - Administrativa Brasileira

O Estado é a organização política do poder, no exercício de sua função fundamental de promover o bem comum, pode-se definir com a Nação politicamente organizada. Neste ponto partimos para uma explanação do Estado brasileiro.

O Brasil, consoante dispositivo inserido no primeiro artigo da Constituição, define-se como Estado Federal, através do seguinte texto:

A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estados Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III – a dignidade da pessoa humana;

IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V – o pluralismo político.

Seu Capítulo I trata da organização político-administrativa do Brasil. O *caput* do artigo 18 da Constituição Federal assegura a autonomia dos seus entes federados da seguinte forma: “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta constituição”.

A União constitui-se em pessoa de direito público interno, autônoma em relação aos Estados, tendo por missão o exercício das prerrogativas da soberania do Estado brasileiro, pois configura-se como entidade federal resultante da reunião dos Estados Membros, Municípios e do Distrito Federal. Conseqüentemente, os Estados Membros são entidades federativas que compõem a União, dotados de autonomia e também se constituem em pessoas de direito público interno.

O modo de administrar vincula-se a funções na forma de poderes: normativa ou legislativa, administrativa ou executiva e judicial. Necessitam de meios para sua manutenção, existência, organização e atividades (política, administrativa, econômica, financeira), geradas

pelas Finanças Públicas, onde as ações de governo devem satisfazer as necessidades coletivas (Kohama, 2008 e Silva, 1991).

2.1.4 A autonomia municipal

A presente pesquisa verificará a atuação do Estado Município, pessoa jurídica de direito público interno, entidade estatal, com autonomia própria para gerir os assuntos do seu interesse. A autonomia do município brasileiro está assegurada na Constituição Federal, art. 30. Segundo Meirelles (2004, p. 742), “o município se expressa sob o tríplice aspecto político (composição eletiva do governo e edições das normas locais), administrativo (organização e execução dos serviços públicos locais) e financeiro (decretação, arrecadação e aplicação dos tributos municipais). Como pessoa jurídica, possui capacidade civil, que é faculdade de exercer direitos e contrair obrigações.

Nesse ínterim Kohama cita (2008, p.12):

Os municípios (que são pessoas jurídicas de direito público interno e administrados por prefeitos) são componentes da União, mas, por se encontrarem dentro de Estados, integram de forma singular o sistema federativo brasileiro, possuem autonomia político administrativa, fato que os distingue das demais federações, onde são divisões territoriais, meramente administrativas.

O município tem sua estrutura e atribuições definidas em sua Lei Orgânica e tem responsabilidade e competência institucional para legislar sobre assuntos de seu interesse local; suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; instituir e arrecadar os tributos de sua competência e aplicar suas rendas (Braz, 2007 p.36).

Com o advento da Constituição Federal de 1988 (art. 29), a organização política do Município passou a ser definida pela sua Lei Orgânica, que estabelece a estrutura e as atribuições dos Poderes, a competência do Município, a organização administrativa, o processo legislativo, as finanças públicas municipais, os cargos, empregos e funções públicas, a ordem social e a ordem econômica.

A atividade administrativa do Município, por base do princípio da legalidade, ordena-se através de leis e decretos, perfazendo a sua instrumentalização por meio de normas inferiores com as portarias, os regulamentos, as instruções normativas e outras.

O Município constitui unidade de governo local representa a base da descentralização governamental, arrecadar e aplicar seus tributos e outros ingressos; organizar e administrar seus serviços; deve definir a política fiscal que se subdivide em políticas: tributária e orçamentária. A boa administração concilia a perspectiva de arrecadação, definição de despesas, realidade local e capacidade contributiva do povo (Giacomoni, 2003).

Por fim, pode se afirmar que a organização político-administrativa Brasileira é a de um Estado Federal e caracteriza-se pela União indissolúvel dos Estados-membros, dos Municípios e do Distrito Federal, não como entidades federativas, mas unidades político-administrativas, que integram a União, reconhecidas pela Constituição.

2.2 CONTABILIDADE E FINANÇAS PÚBLICAS

2.2.1 Contabilidade Pública e seus sistemas

A Contabilidade Pública constitui uma das subdivisões da Contabilidade Aplicada, seu ramo de atuação são as pessoas jurídicas de Direito Público – União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias.

De acordo com a Associação Brasileira de Orçamento Público, a Contabilidade Pública “é o ramo da contabilidade que estuda, controla e demonstra a organização e execução dos orçamentos, atos e fatos administrativos da fazenda pública, o patrimônio público e suas variações” (ABOP, 1975, *apud* Platt Neto, 2009 p.L8).

Entende-se como uma técnica capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisões e de controle de seus atos, demonstrando por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade.

Silva (1991, p.162) utiliza o termo Contabilidade Governamental, conceituando-a como “uma especialização da ciência contábil voltada para o estudo e análise dos atos e fatos que ocorrem na administração pública”.

Aplicada ao serviço público há a utilização de seu patrimônio, em razão dos objetivos sociais pretendidos independentemente da geração de recursos ou resultados financeiros ou econômicos e, sim, preocupada com os resultados sociais que beneficiam toda população ou grande parte dela. Os recursos controlados são próprios ou advindos de fontes externas, mediante tributos e transferências legalmente estabelecidas.

A Contabilidade Pública registra e interpreta fatos de situações: orçamentárias (elaboração e previsão), financeiras (gestão de recursos obtidos e realização de despesa), e patrimoniais (bens incorporados dos órgãos) (Kohama, 2008).

Segundo Kohama (2008, p. 26 e 27), a Contabilidade Pública é constituída de características especiais e mais complexas, tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e

patrimoniais das entidades de direito público interno, através de metodologia especialmente concebida para tal, que se utiliza de contas escrituradas nos seguintes sistemas:

- I) Sistema Orçamentário que evidencia o registro contábil de receita e de despesa, de acordo com as especificações constantes na Lei de Orçamento, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, ou seja, no final do exercício apresenta os resultados comparativos entre a previsão e a execução orçamentária, registrada.
- II) Sistema Financeiro engloba todas as operações que resultem débitos e créditos de natureza financeira, as compreendidas ou não na execução orçamentária, que serão objeto de registro e controle contábil.
- III) Sistema Patrimonial registra todos os bens de caráter permanente, bem como mantém registro sintético dos bens móveis e imóveis. As alterações da situação líquida patrimonial que abrangem os resultados da execução orçamentária, assim como as variações independentes dessa execução. No final do exercício deverá ser apresentado o resultado da gestão econômica.
- IV) Sistema de Compensação registra e movimenta as contas representativas de direitos e obrigações, geralmente decorrentes de contratos, convênios ou ajustes. (Kohama 2008, Angélico 2006)

O artigo 85 da Lei n.º 4.320/64 determina as finalidades do controle contábil nesses sistemas:

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

A Contabilidade pública não deve ser entendida apenas como destinada ao registro e escrituração contábil, mas a observação da legalidade dos atos da execução orçamentária, através do controle e acompanhamento, que será prévio, concomitante e subsequente. (Lei Federal n 4.320/64, art. 77)

A Contabilidade Pública objetiva fornecer informações úteis para diversos fins, atendendo usuários internos e externos diferenciados do setor privado. Entre os usuários da informação contábil produzida no setor público, Cruz (1997) cita os seguintes: gerentes, associação de servidores, credores, investidores, público em geral, instituições financeiras, contribuintes e analistas financeiros.

No setor público estatal brasileiro a contabilidade é exigida baseada na Lei nº. 4.320/64, segundo Cruz (1997, p.32), que faz o papel de garantia dos controles internos. Este

controle exigido por lei corresponde ao controle formal da administração pública. Ele visa apurar a legalidade dos atos administrativos do gestor público, além de permitir um levantamento estatístico das contas públicas em nível nacional.

Na Lei nº 4.320/64, no art. 34 refere-se ao exercício financeiro a ser obedecido pelas entidades da Administração Pública, no Brasil o exercício financeiro deve coincidir com o ano civil. Segundo Kohama (2008, p. 31), exercício financeiro é o período de tempo durante o qual se exercem todas as atividades administrativas e financeiras relativas a execução do orçamento.

No Brasil, a escrituração contábil de instituições públicas é regida pelo regime misto, conforme aplicação do entendimento adotado com relação ao art. 35, inciso I e II, da Lei nº 4.320/64:

“Pertencem ao exercício:
I – as receitas nele arrecadadas; e
II – as despesas nele legalmente empenhadas.”

O primeiro inciso representa o regime de caixa, adotado para as receitas públicas, enquanto o segundo inciso representa o Regime de Competência, com o reconhecimento e apropriação nesse exercício, adotado para as despesas públicas. Kohama (2008, p.33) cita: “no Brasil a administração pública deve adotar o regime contábil de escrituração Misto, ou seja, regime de caixa para arrecadação das receitas e o regime de competência para a realização das despesas.”

Destaca-se que o regime de competência adotado para a despesa pública não é o mesmo da contabilidade geral, pois aquele se baseia no empenho. De acordo como artigo 58 da Lei nº 4.320/64, “o empenho da despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

2.2.2 Finanças Públicas no Brasil

Na obra “Uma introdução à ciência das finanças”, segundo Aliomar Baleeiro (*apud* Silva, 1991) “a atividade financeira consiste em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu a outras pessoas do direito público.”

Segundo Deodato (*apud* Platt Netto, 2002, p.78), a atividade financeira do Estado “é a procura de meios para satisfazer as necessidades públicas. Essas necessidades são infinitas”. Segundo o mesmo autor, a ciência das finanças é “a ciência que estuda as leis que regulam a

despesa, a receita, o orçamento e o crédito público”. Deste modo, a ciência das finanças pode ser dividida em quatro ramos de estudo, conforme a Ilustração 2.

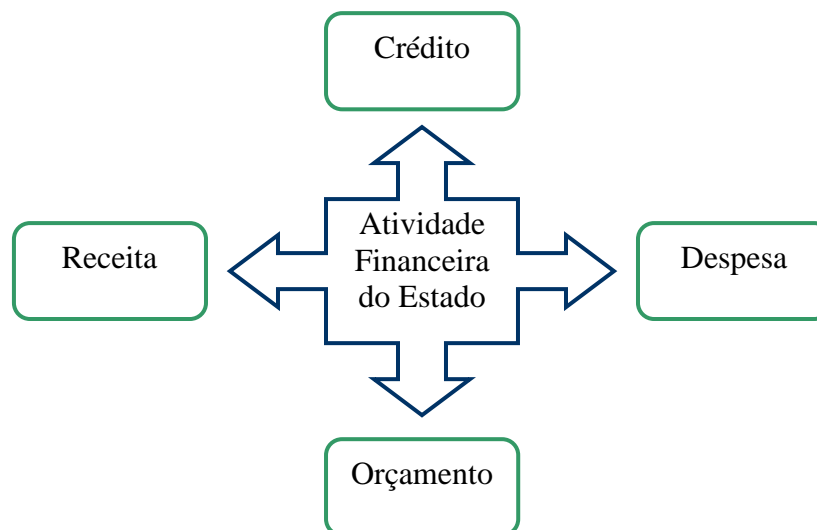


Ilustração 2: Ramos da Ciência das Finanças
Fonte: Adaptado Platt Neto (2002, p. 79).

Seguem alguns conceitos simples para cada um destes ramos ou campos da atividade financeira do Estado:

Orçamento público: segundo Angélico (2006, p.18) é: um programa de trabalho do Poder Executivo. Programa que contém planos de custeio dos serviços públicos, planos de investimentos, de inversões e, ainda, planos de obtenção de recursos. A execução exige autorização prévia do órgão de representação popular, o Legislativo.

Receita pública: segundo Silva (2004, p.154) “é o conjunto de recursos que o Estado auferir de todas as suas fontes, sejam patrimoniais, industriais ou tributárias, para com elas fazer face às despesas públicas”.

Despesa pública: constituem, segundo Kohama (2008, p.87), os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados a execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações etc.

Crédito público: de acordo com Silva (2004, p.154), “é uma das formas que o Estado tem para tomar dinheiro por empréstimo, objetivando dar cobertura ao déficit público. São simples entradas de caixa, pois não criam novos valores positivos para o patrimônio público (...)”.

No Brasil a gestão da Fazenda Pública é definida, segundo Silva (1991, p.80), “como o conjunto de operações que visam diretamente alcançar os fins e objetivos do próprio

Estado.” É de suma importância para o Administrador público a gestão financeira, ou seja, o movimento de entradas e saídas de numerários, dos meios para obtenção dos recursos necessários as aplicações e os métodos de satisfação dos desembolsos em tempo oportuno de modo a estabelecer equilíbrio.

A gestão da Fazenda Pública pode ser assim demonstrada: como a receita igual à despesa, ou ainda como a receita diminuída a despesa deve gerar um resultado nulo. A Administração Pública deve almejar permanentemente o equilíbrio financeiro, sem descuidar dos planos de desenvolvimento econômico e social a que se obrigou perante a coletividade a que pertence.

Se a comparação entre as receitas e despesas revelar que a receita é maior que a despesa, gerando um resultado positivo, esse resultado é denominado Superávit. Isso pode significar, segundo Silva (1991, p.80) que a administração pública está “exigindo de seus contribuintes um sacrifício maior que os serviços que lhes está proporcionando” ou, ainda que o contribuinte esteja suportando uma carga tributária excessiva.

Se o resultado entre as receitas e as despesas, apresentar que as receitas são menores que as despesas, temos um resultado negativo, também chamado Déficit. Essa situação pode ser entendida, segundo Silva (1991, p.81), “as necessidades coletivas foram atendidas sem maiores sacrifícios dos contribuintes, ou ainda, a fazenda pública não atendeu satisfatoriamente os contribuintes nas suas necessidades”, com isso haverá um aumento das entradas, através de aumento de contribuições ou obtenção de empréstimos.

O setor público como qualquer outro agente econômico, uma empresa ou um trabalhador assalariado, se defronta com uma restrição orçamentária. Para manter-se em equilíbrio ao longo do tempo, o fluxo de dispêndios deve ser igual ao de entradas de recursos (arrecadação do governo ou as receitas das firmas ou salário dos trabalhadores). Caso contrário, estará gerando-se um superávit ou um déficit no orçamento.

Segundo Rezende (2001, p.274), há vários conceitos de déficit, esses conceitos são ajustados para captar e separar os efeitos de variáveis econômicas como taxas de juros, nível de preços e nível de atividade econômica. Pode-se calcular como segue:

- a. Déficit Nominal: Gastos totais deduzindo-se Receitas totais;
- b. Déficit Primário: Gastos não financeiros deduzindo-se Receitas não financeiras. Exclui do déficit nominal o pagamento dos juros e das amortizações da dívida pública, entre outras despesas e receitas financeiras;
- c. Déficit Operacional: Déficit primário somando-se o pagamento de juros reais. Esta medida exclui do cálculo do pagamento dos juros nominais da dívida pública os efeitos da correção

monetária. Foi utilizada no Brasil nos períodos de inflação elevada para se ter uma medida real do déficit público;

d. Déficit público de pleno emprego: diferença entre gastos e receitas estimadas sob a hipótese em que a economia estivesse operando em níveis normais de desemprego e de utilização da capacidade produtiva.

Assim a gestão financeira deve ser estruturada no sentido de obter o máximo de recursos financeiros para que o Governo possa atingir sua política maior, qual seja o bem-estar da comunidade

2.3 ORÇAMENTO PÚBLICO

2.3.1 Conceitos e origens do Orçamento Público

O orçamento público é caracterizado por possuir uma multiplicidade de aspectos: político, jurídico, contábil, econômico, financeiro, administrativo etc. Seu conceito tem sofrido significativas mudanças ao longo do tempo, em decorrência da evolução de suas funções.

O orçamento público tradicional tinha como finalidade principal o controle político das ações governamentais e controle sobre o aspecto contábil-financeiro, das atividades do Poder Executivo pelo Poder Legislativo.

Segue definição do Manual do Contador da Administração Pública, edição da Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, em 1954 (apud Kohama):

Orçamento é um ato de previsão de receita e fixação de despesa para um determinado período de tempo, geralmente um ano, e constitui o documento fundamental das finanças do Estado, bem como a Contabilidade Pública.

Modernamente, em face do entendimento de que o orçamento integra o Sistema de Planejamento, há uma extensão de sua definição, que procura essa integração do processo de planejamento-orçamento.

Com a Lei n.º 4.320/64, foi adotado o modelo orçamentário-padrão para os três níveis de governo. Indo além da instituição de normas gerais do direito financeiro, a lei desce a particularidades, especialmente na adoção de plano de contas único para as três esferas. A prática padronizada consagrou-se, com a atualização dos anexos da lei mediante atos administrativos. A constituição de 1988 determina que questões como: exercício financeiro, prazos, vigências, elaboração e organização dos orçamentos, normas de gestão financeira e

patrimonial sejam objeto de disciplinamento por parte da lei complementar n.º 4.320/64 (CF art. 165, § 9º, I e II).

A Contabilidade Pública é o instrumento essencial de controle financeiro, uma vez que mostra o que a Administração realizou é, sobretudo, retrospectiva, ao passo que o orçamento é prospectivo. A contabilidade fornece ao orçamento uma metodologia de trabalho, uma estrutura de contas e quantificação de dados produzidos pela gestão administrativa.

Para Giacomoni (2003, p.66) o orçamento é algo mais que uma simples previsão da receita ou estimativa de despesa. Deve ser, ao mesmo tempo, um relatório, uma estimativa e uma proposta. Um documento por cujo intermédio o chefe executivo, com autoridade responsável pela conduta dos negócios do governo, apresenta-se a autoridade a quem compete criar fontes de renda e conceder créditos e faz perante ela uma exposição completa sobre a maneira por que ele e seus subordinados administraram os negócios públicos no último exercício.

O Orçamento Público engloba processo em que se elabora, expressa, executa e avalia o nível de cumprimento do programa de governo, para cada período orçamentário. Visa atingir a máxima racionalidade no emprego do dinheiro público, para realização de bens e serviços para a coletividade; os procedimentos envolvem técnicas cujas soluções estão relacionadas a critérios de prioridades, adequando-se recursos humanos, materiais e financeiros que permitirão tomadas de decisões adequadas (Giacomoni, 2003; Kohama, 2008).

Essas são definições podem ser classificadas, segundo Angélico (2006, p. 19), sobre o ângulo financeiro; porém, o autor cita que segundo o aspecto econômico, “o orçamento é, na sua mais exata expressão, o quadro orgânico da economia pública. É o espelho da vida do Estado e, pelas cifras, se conhecem os detalhes de seu processo, se sua cultura e civilização.”

Há sobre o orçamento três teorias jurídicas difundidas, (Angélico 2006, p. 18), “a primeira declara que o orçamento é sempre uma lei; a segunda sustenta que o orçamento é, em algumas de suas partes, um simples ato administrativo, às vezes simplesmente contábil e, em outras partes, ele é lei; a terceira teoria, mais difundida, entende que o orçamento possui apenas a aparência de lei, mas sua substância não é a de uma lei.”

2.3.2 Processos de Planejamento-orçamento

Como citado anteriormente o Governo tem como responsabilidade o melhor nível dinâmico de bem-estar da comunidade. Para tanto se utiliza de técnicas de planejamento e programação de ações que são agrupados no chamado sistema de planejamento integrado.

Esse sistema visa analisar a situação atual para identificar as ações ou alterações a serem desenvolvidas visando atingir a situação desejada. Elaborando planos de longo e médio prazo, ou seja, planos que contenham situações desejadas para os próximos quinze, dez, quatro anos, no mínimo. Partindo do diagnóstico da situação atual, projeta-se para o futuro o que se pretende alcançar em termos ideais.

A função orçamentária compreende um sistema orçamentário e um processo orçamentário. Kohama (2008, p. 35) explica "os recursos financeiros gerados pelo governo, em geral, são escassos em relação as necessidades da coletividade, e o Sistema de Planejamento Integrado busca, através da escolha de alternativas prioritárias e o melhor emprego dos meios disponíveis para minimizar os problemas econômicos e sociais existentes."

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que estabelece normas de finanças públicas, por meio do § 1º do artigo 1º, diz textualmente:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação **planejada e transparente**, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas e resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a pagar.

Observa-se claramente, que os governos devem utilizar a ação planejada e transparente na gestão fiscal, o que poderá ser obtido mediante a adoção do Sistema de Planejamento Integrado.

O Sistema de Planejamento Integrado, no Brasil também conhecido como Processo de Planejamento-Orçamento, atendendo a mandamento constitucional, conforme art.165 CF consubstancia-se nos seguintes instrumentos:

- a) Plano Plurianual;
- b) Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- c) Lei de Orçamentos Anuais.

O planejamento estratégico do setor público estatal brasileiro é realizado, em cada esfera de governo, por meio do Plano Plurianual (PPA), que tem duração de quatro anos. O planejamento operacional contará com dois instrumentos: a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei do Orçamento Anual (LOA).

a) Plano Plurianual

O plano plurianual é um plano de médio prazo, através do qual procura-se ordenar as ações do governo que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos, ao nível do governo federal, e também de quatro anos ao nível dos governos estaduais e municipais.

Elaborado pelo Executivo para ser executado no período correspondente a um mandato político, a ser contado a partir do exercício financeiro seguinte ao de posse, atingindo o primeiro exercício financeiro do próximo mandato.

Segundo § 1º, do art. 165, da CF, a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos, e metas da administração pública para as despesas de capital e outras decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Considerando a legislação, os instrumentos para elaboração do Plano Plurianual (PPA) são: as diretrizes, os programas, explicitando os objetivos e ações, e estas detalhando as metas do governo.

Segundo Andrade (2007, p.22 e 23) esses detalhamentos podem ser definidos como segue:

- Diretrizes do governo: apontam as direções, regulam os planos do governo, estabelecem critérios para o planejamento. Orientam as ações estabelecendo critérios que definem as estratégias de governo.

- Programas: são o instrumento de organização da atuação governamental; formado pelas ações que visam um objetivo comum e preestabelecido, mensurados por indicadores já estabelecidos no PPA, visando a solução de um problema ou o atendimento de uma necessidade da sociedade.

- Objetivos: são o detalhamento ou a decomposição dos programas, que deverão ser atendidos, de forma a concretizar as diretrizes, indicando os resultados pretendidos pela Administração a serem realizados pelas ações.

- Ações: são as iniciativas necessárias para cumprir os objetivos dos programas, são estabelecidos metas para as ações.

- Metas: são as mensurações quantitativas e qualitativas o que se propõe e qual parcela da população se beneficiará com a referida ação.

O § 1º, do art. 167, da CF, deixa claro que nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

O § 9º, inciso I, do art. 165, da CF, diz:

§ 9º Cabe a lei complementar:

I- dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual.

Quanto ao prazo de entrega do projeto do plano plurianual pelo Executivo, o §2º do artigo 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias trata dizendo:

Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art.165, § 9º, inciso I e II, serão obedecidas as seguintes normas:

I- o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa.

Kohama (2008, p. 36) reforça que esse dispositivo aplica-se ao Governo Federal, não obriga, entretanto, os Governos Estaduais, do Distrito Federal, e Municipais, a não ser que tenham incluídos regra semelhante em suas Constituições e Leis Orgânicas.

b) Lei de Diretrizes Orçamentárias

A lei de diretrizes orçamentárias é elaborada anualmente, tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidos no plano plurianual. (Kohama 2008, p. 37)

Conforme § 2º do artigo 165, da CF, a lei de diretrizes orçamentárias, compreenderá as metas e prioridades da administração pública, incluído as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações da legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Com o advento da Lei Complementar nº 101/00, a Lei de Diretrizes Orçamentárias passou a exaltar: equilíbrio entre receitas e despesas; critérios e formas de limitação de empenho, visando ao cumprimento de metas fiscais e do resultado primário e nominal, além de direcionar formas de limites de gastos com pessoal, limites de dívidas, uso de reserva de contingência, avaliação dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, e a inclusão de anexos de Metas Fiscais e Riscos Fiscais.

O Anexo de Metas Fiscais conterà conforme § 1º, artigo 4 da LRF: a avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior; demonstrativos das metas anuais, instruídos com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional; evolução do patrimônio líquido, também dos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos

obtidos com a alienação de ativos; avaliação da situação financeira atuarial dos regimes geral de previdência social e próprio dos serviços públicos e dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial e demonstrativos da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

O Anexo de Risco, conforme cita Kohama (2008, p.38) “é aquele demonstrativo em que se destacam os passivos contingentes e outros riscos que possam provocar um aumento do endividamento, como por exemplo, queda da arrecadação, decréscimo da atividade econômica, entre outros eventos que possam impactar negativamente nas contas públicas.”

A iniciativa do projeto é do Poder Executivo, seu envio a Câmara deverá ser feito até 15 de abril de cada ano, conforme o inciso I, § 2º, artigo 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, sendo devolvido para sanção do Poder Executivo até o final da primeira seção do legislativo. Os Estados deverão seguir os prazos de sua Constituição e os Municípios de suas Leis Orgânicas.

A União, ao encaminhar o projeto de LDO, deve apresentar em anexo específico, os objetivos das políticas monetária, creditícia, cambial e ainda as metas da inflação, para o exercício subsequente, os Estados, Distrito Federal e os Municípios, ao apresentarem suas mensagens de LDO, devem observar e manter coerência com as informações constantes nesse anexo.

c) Lei Orçamentária Anual

Para viabilizar a concretização das situações planejadas no plano plurianual e transformá-lo em realidade, obedecendo a lei de diretrizes orçamentárias, elabora-se o Orçamento Anual, onde são programadas as ações a serem executadas, visando alcançar os objetivos determinados.

A Constituição de 1988, em seu art. 165, § 5º, determina que a lei orçamentária anual compreenda os seguintes tipos de orçamento, conforme apresenta-se no Quadro 3.

Fiscal	Referente aos Poderes da União (Executivo, Legislativo e Judiciário), seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.
Investimento	Referente a investimentos das empresas que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.
Seguridade Social	Abrange todas as entidades e órgãos vinculados da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Quadro 3: Tipos de orçamento

Fonte: Adaptado de Piscitelle (2006, p. 30).

Para elaboração do projeto de lei orçamentária anual, algumas disposições devem ser observadas conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/00), art. 5º: deve ser compatível com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias; conter demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais da LDO; será acompanhado de demonstrativo do efeito sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, bem como das medidas de compensação à renúncia de receitas e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado; deve conter reserva de contingência, que pode ser calculada utilizando-se percentual sobre a receita corrente líquida, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos; todas as despesas relativas às dívidas públicas, mobiliárias ou contratual, e as receitas que atenderão, constarão da lei orçamentária anual; o refinanciamento da dívida pública constará separadamente na lei orçamentária e nas de crédito adicional; é vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada; não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão.

Nos termos que dispuser a LDO, art. 45, há de se considerar que a lei orçamentária anual só poderá incluir novos projetos após adequadamente atendidos os em andamento e contemplados as despesas de conservação do patrimônio público.

No município, foco desta pesquisa, a elaboração do orçamento anual desenvolve-se no âmbito da Secretaria de Municipal de Finanças. Segundo Giacomoni (2003, p.227) o processo de elaboração do orçamento público, especialmente no âmbito municipal pode ser aperfeiçoado pela participação da comunidade na análise e discussão dos problemas e na identificação das soluções.

Nos últimos anos, sob a denominação de “Orçamento Participativo” tem-se difundido um novo mecanismo de expressão da participação popular junto as administrações municipais. Não é o foco desta pesquisa, mas é importante citarmos a existência do mesmo, e que vem sendo utilizado em vários municípios como instrumento de participação da comunidade no orçamento global do município.

2.3.3 Princípios Orçamentários

Para atuar como instrumento de controle das atividades financeiras do Governo é elaborado o orçamento público. Segundo Kohama (2008, p. 41) é indispensável que o orçamento obedeça a determinados princípios, para que seja expressão fiel do programa do governo; como também um elemento para a solução dos problemas da comunidade.

Os princípios são utilizados com um instrumento de administração do governo, que contribui eficazmente na ação estatal que busca o desenvolvimento econômico e social; na medida em que permitam as condições imperantes, principalmente a disponibilidade de recursos. As regras ou princípios orçamentários são também um facilitador para a ação fiscalizadora por parte dos órgãos de representação popular sobre a arrecadação e aplicação realizada pelo Poder Executivo.

Na fixação dos princípios os escritores divergem e, em consequência, torna-se extensa a relação que apresentam. Serão analisados os princípios orçamentários de maior representatividade, e integrados na legislação brasileira; focando a validade e utilidade dos mesmos.

a) *Princípio da Unidade*: os orçamentos de todos os órgãos autônomos que constituem o setor público devem-se fundamentar em uma única política orçamentária estruturada uniformemente. De acordo com esse princípio, o orçamento deve constituir uma só peça, compreendendo as receitas e as despesas do exercício, de modo a demonstrar, pelo confronto das duas somas, se há equilíbrio, saldo ou déficit. Por meio do artigo 2º da Lei n.º 4.320/64, pede a observância do princípio da unidade no orçamento, em seu conteúdo, metodologia e expressão, e com isso contribuir para evitar a duplicação de funções ou superposição de entidades na realização de atividades correlatas.

b) *Princípio da Universalidade*: Na Lei n.º 4.320/64, o cumprimento desse princípio é exigido nos seguintes dispositivos:

Art. 2º A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

Em conformidade com esse princípio, todas as receitas e todas as despesas devem ser incluídas no orçamento, considerado indispensável para o controle parlamentar sobre as

finanças públicas. Deverão ser incluídos no orçamento todos os aspectos do programa de cada órgão, principalmente aqueles que envolvam qualquer transação financeira ou econômica.

c) *Princípio da Anualidade*: utiliza-se o critério de um ano para o período orçamentário, também denominado de princípio da periodicidade. As previsões das receitas e despesas devem referir-se, sempre a um período limitado de tempo. O período de um ano para o orçamento é o que melhor tem atendido a concretização dos objetivos sócias e econômicos.

d) *Princípio do Orçamento Bruto*: esse princípio surgiu junto ao da universalidade, e prevê que todas as parcelas da receita e da despesa devem aparecer no orçamento em seus valores brutos, sem qualquer tipo de dedução. A Lei n.º 4.320/64 consagra o princípio em seu art.6º:

Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedados quaisquer deduções.

Juntamente com o princípio da universalidade, o este princípio visa o objetivo de impedir a inclusão, no orçamento, de importâncias líquidas, isto é, a inclusão apenas do saldo positivo ou negativo resultante do confronto entre as receitas e as despesas de determinado serviço público.

e) *Princípio da Exclusividade*: Deverão ser incluídos no orçamento, exclusivamente, assuntos que lhe sejam pertinentes. A Lei Orçamentária não poderá conter matérias estranhas à previsão da receita e à fixação da despesa, se deve evitar que se incluam na lei orçamento normas relativas a outros campos jurídicos. A Constituição Federal de 1988 inclui esse princípio em seu artigo 165, § 8º.

f) *Princípio da Especificação*: ou princípio da discriminação, tem por escopo vedar as autorizações globais, tanto para arrecadar tributos como para aplicar os recursos financeiros, com a finalidade de apoiar o trabalho fiscalizador dos parlamentares sobre as finanças executivas. Os sistemas e os graus de especificação a serem adotados são aqueles determinados pelos Anexos n.º 3, 4, e 5 da Lei n.º 4.320/64.

g) *Princípio do Equilíbrio*: esse princípio é um dos que tem merecido maior atenção, não apenas no âmbito do orçamento, como outras áreas econômicas, como finanças públicas, política fiscal, desenvolvimento econômico, etc. O orçamento deverá manter um

equilíbrio, do ponto de vista financeiro, entre os valores de receita e despesa. A CF 88 em seu artigo 167, veda a realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital.

h) *Princípio da Clareza*: o orçamento deve ser expresso de forma clara, ordenada e completa. Embora diga respeito ao caráter formal, tem grande importância para tornar o orçamento um instrumento de governo e administração. O poder de comunicação do documento terá influência em sua melhor e mais ampla utilização e sua difusão será tanto mais abrangente quanto maior for a clareza que refletir.

2.3.4 Ciclo Orçamentário

Conforme já mencionado, do conjunto de necessidades da população, que é de responsabilidade do Estado buscar o nível máximo de satisfação, parte é satisfeita pela produção de bens e serviços realizada pelo governo e parte atendida e realizada pelos particulares

O Estado produz essencialmente bens e serviços para satisfação direta das necessidades da comunidade, não atendidas pela atividade privada, orientando suas ações no sentido de buscar determinadas conseqüências que modifiquem, positivamente, com o menor custo econômico e social possível. Para que resulte em uma ação concreta, o Estado utilizasse de métodos científicos de investigação e técnicas operativas adequadas.

O orçamento que é elaborado anualmente não pode ser concebido ou executado isoladamente do período anterior e do posterior, pois sofre influências daquele que o precede, e constitui uma base informativa para os futuros exercícios.

Diante disso, nota-se a importância da seqüência das etapas desenvolvidas pelo processo orçamentário, também denominado de ciclo orçamentário, consubstanciado como segue:

a) *Elaboração*: segundo Kohama (2008, p. 44) em conformidade com o disposto na lei de diretrizes orçamentárias compreenderá a proposta orçamentária, um documento formal onde fique demonstrada a fixação dos níveis das atividades governamentais, através da formulação dos programas de trabalho das unidades administrativas. As propostas orçamentárias parciais serão revistas e coordenadas na proposta geral, considerando-se a receita estimada e as novas circunstâncias (Segundo art. 31, LF n.º 4.320/64).

A proposta orçamentária deverá ser encaminhada para o Poder Legislativo pelo Poder Executivo nos prazos estabelecidos nas Constituições e nas Leis Orgânicas dos Municípios. Nos Municípios a proposta orçamentária compor-se-á de:

I – Mensagem, que conterá: exposição circunstanciada da situação econômico-financeira, documentada com demonstrações da dívida fundada e flutuante, saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis. Exposição e justificação da política econômico-financeira do Governo, justificação da receita e despesa;

II – projeto de Lei de Orçamento;

III- Tabelas explicativas das quais, além das estimativas de receita e despesa, constarão, em colunas distintas para fins de comparação, a receita arrecadada nos últimos exercícios anteriores aquele em que se elaborou a proposta; receita para o exercício em que se elabora a proposta; e a despesa realizada no exercício anterior; e a despesa fixada para o exercício que se elabora a proposta; e a despesa prevista para o exercício a que se refere a proposta;

IV – especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativas de custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhadas de justificação econômica, financeira, social e administrativa. Conforme art. 22, da LF n.º 4.320/64, para cada unidade administrativa, constará na proposta orçamentária, descrição sucinta de suas principais finalidades.

b) Estudo e aprovação: conforme mencionado o Poder Executivo deverá enviar o projeto de lei orçamentária ao Poder Legislativo dentro dos prazos estabelecidos, se não receber o Legislativo considerará como proposta a Lei de Orçamento vigente (Lei Federal n.º 4.320/64, art.32). Essa fase do ciclo orçamentário é de competência do Poder Legislativo, que caberá a discussão e aprovação da proposta para sanção.

A Constituição Federal de 1988, no § 3º do art. 166, restabelece ao Legislativo a capacidade de propor emendas ou modificações ao projeto de lei do orçamento anual, essas modificações somente podem ser aprovadas caso:

I – sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;

II – indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre:

a. Dotações para pessoal e seus encargos;

b. Serviço da dívida;

c. Transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal; ou

III – sejam relacionadas:

- a. com a correção de erros ou omissões; ou
- b. com os dispositivos de texto do projeto de lei.

Nesse longo parágrafo da Constituição Federal, a possibilidade do parlamentar propor emendas de despesa é tratada de uma forma bem rígida:

- a. emendas de despesa serão aceitas desde que indicados recursos para viabilizá-las;
- b. apenas a anulação de dotações da proposta proporciona recursos para viabilizar emendas; e
- c. não poderão ser anuladas dotações que envolvem gastos com pessoal e encargos, serviço da dívida e transferências tributárias intergovernamentais.

Aprovado o projeto de lei orçamentária traz um substitutivo ao projeto de lei encaminhado pelo Poder Executivo. O substitutivo, segundo Giacomoni (2003, p. 240), resulta da fusão do projeto de lei com as emendas aprovadas.

Como ocorre com as demais leis, a aprovação do orçamento é formalizado por meio dos seguintes atos:

- decretação pelo Poder Legislativo;
- sanção pelo Chefe do Poder Executivo; e
- promulgação por um ou outro poder.

A decretação, segundo De Plácido (*apud* Giacomoni, 2003 p. 242) “... revela toda decisão ou resolução, tomada por uma pessoa ou por uma instituição, a que se conferem poderes especiais e próprios para decidir ou julgar, resolver ou determinar.”

A sanção representa a concordância do chefe do Poder Executivo com os termos da lei decretada pelo Legislativo. Segundo o autor (*apud* Giacomoni, 2003 p. 242) “é o ato por que o chefe do Executivo confirma a lei votada pelo Legislativo, para levar à promulgação e à publicação”.

A promulgação sucede à decretação ou sanção como elemento indispensável ao início da exigibilidade das regras e princípios contidos na lei que divulga. É a própria divulgação ou a publicação do texto legal, de modo solene.

c) *Execução*: constitui a concretização anual dos objetivos e metas determinados no setor público, e implica a mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros.

Conforme cita Kohama (2008, p. 46) “a etapa de execução deve fundamentar-se na programação, para alcançar a máxima racionalidade possível na solução de problemas que decorrem da impossibilidade de se fazer uma previsão exata sobre os detalhes ligados à

execução das modificações produzidas nas condições vigentes à época da elaboração do orçamento.”

Imediatamente após a promulgação da Lei do Orçamento e com base nos limites nelas fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar (Lei Federal n.º 4.320/64, art. 47).

As cotas de despesas, segundo o art. 48 da LF n.º 4.320/64, têm o propósito de fixar as autorizações máximas em um subperíodo orçamentário para que as unidades executoras possam desempenhar ou realizar pagamentos. Proporcionarão as unidades executoras a regularidade de recursos e evitarão a emissão de documentos sem garantia de cobertura financeira efetiva e o atraso de pagamento de empenho emitidos sem considerar as reais possibilidades de caixa.

Corroborando a Lei de Responsabilidade Fiscal diz no art. 8º e parágrafo único:

Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica, como os fundos especiais, por exemplo, serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

Pode-se notar que existe uma complementação das duas leis citadas, enquanto a primeira fala de um quadro de cotas trimestrais de despesas, pois trata do ponto de vista orçamentário quando cita a emissão de empenhos; a segunda fala da programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso, tratando do ponto de vista financeiro.

d) Avaliação: a avaliação orçamentária é a parte do controle orçamentário que analisa a eficácia e eficiência dos cursos de ação cumpridos e proporciona elementos de juízo aos responsáveis pela gestão administrativa. Refere-se à organização, aos critérios e trabalhos destinados a julgar o nível dos objetivos fixados no orçamento e as modificações nele ocorridas durante a execução. (KOHAMA 2008, GIACOMONI 2003)

A fase de avaliação deve ser simultânea a execução, ela não deve restringir a julgamentos “a posteriori”, deve ser ativa e desempenhar um papel importante como orientadora da execução e fixar em bases consistentes as futuras programações. A avaliação apresenta a necessidade de um sistema estatísticos cuja informação possa ser obtida em cada uma das repartições ou órgãos. De posse dos dados coletados o grupo de avaliação deve elaborar planilhas, calcular indicadores e apresentar informes periódicos para uso e tomada de decisão dos dirigentes das unidades executoras.

Há uma obrigatoriedade constitucional, no § 3º, do art. 165 da CF, à vista de dados relativos à execução orçamentária: “o Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.” O Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na Comissão mista permanente de senadores e Deputados ou equivalentes nas Casas Legislativas estaduais e municipais, conforme § 4º, do art. 9, CF.

Deve-se salientar, conforme cita Giacomoni (2003, p. 305 e 306), que as abordagens da avaliação devem considerar os resultados econômicos, financeiros e administrativos da ação governamental; contudo de nenhuma forma se deve diminuir a importância dos controles legais que visam preservar a correção, a lisura e a honestidade dos procedimentos administrativo-financeiros públicos.

2.4 DESPESA PÚBLICA

2.4.1 Conceito de Despesa

Despesas públicas são “todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos” (Silva, 2004 p.125).

Constitui despesa pública todo pagamento efetuado a qualquer título pelos agentes pagadores. Segundo Andrade e Kohama (2007 e 2008), as despesas públicas são gastos ou saída de recursos fixados em lei orçamentária ou em leis especiais destinados a execução dos serviços públicos, aumentos patrimoniais, a satisfação dos compromissos da dívida pública, devolução de importâncias recebidas a títulos de caução, depósitos e consignações.

Silva (2004, p.125) explica que existem dois tipos de desembolso: um considerado despesa pública, descrito pelo autor como “desembolsos que, dentro de uma autorização legislativa, reduzem o patrimônio de forma definitiva” e outro, considerado como “simples saídas de numerários sem afetação do patrimônio”, referentes a “restituições de valores recebidos anteriormente”.

Conforme já citado a despesa pública segue o regime de competência; entretanto, não é o mesmo utilizado pela contabilidade geral, pois na Contabilidade Pública a realização da despesa é concretizada por meio do empenho, que segundo o art. 58 da Lei n.º 4.320/1964 “é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento

pendente ou não de implemento de condição”. De acordo com o art. 35 da Lei n.º 4.320/1964 pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas.

Através do processo orçamentário de elaboração, execução e avaliação dos programas, procura-se administrar o dinheiro público e aplicar da melhor forma os recursos financeiros disponíveis. As despesas fixadas no orçamento devem ser condizentes com a realidade da previsão das receitas, para que se possam planejar as ações da maneira mais eficiente. Corroborando Kohama menciona (2008, p.87), “o orçamento apresenta-se como um instrumento de que o administrador público dispõe para equacionar o futuro em termos realísticos, como um curso de ação um programa operacional”.

2.4.2 Classificações da despesa pública

Segundo Silva (2004, p. 133), a despesa pública pode ser classificada sob os seguintes aspectos: quanto à natureza; quanto à competência político-institucional; quanto à afetação patrimonial; e quanto à regularidade.

a) Quanto à natureza

Segundo a natureza, a despesa pode ser classificada como orçamentária ou extra-orçamentária.

Silva (2004 p.133) define a despesa orçamentária como “aplicação de recursos públicos na realização dos gastos necessários à manutenção e expansão dos serviços públicos, despesas que integram o orçamento.”

De acordo com Angélico (2006 p. 62) “a despesa orçamentária é aquela que depende de autorização legislativa”. Não pode se realizar sem crédito orçamentário correspondente, ou seja, é a que integra o orçamento, despesa discriminada e fixada no orçamento público.

Ao contrário da despesa orçamentária, a despesas extra-orçamentária são despesas que não constam na lei do orçamento. Segundo Kohama (2008 p.88) a despesa extra-orçamentária “é aquela paga a margem da lei orçamentária, independente de autorização legislativa.” Silva (2004 p. 133) classifica em despesa extra-orçamentária, as saídas financeiras decorrentes da devolução dos recursos recebidos a títulos de ingressos extra-orçamentários, tais como: depósitos, cauções, pagamento de Restos a pagar, resgate de operações de créditos por antecipação de receita. Ou seja, quaisquer valores oriundos de receitas extra-orçamentárias.

b) Quanto à competência político-institucional

Quanto a esse aspecto, Silva (2004 p.134) classifica as despesas em: federal, estadual ou municipal. São despesas federais “quando de responsabilidade da União, que a realiza para atendimento de seus serviços e encargos por força da Constituição, das leis e dos contratos”. Classificam-se como estaduais as despesas de competência do Estado e municipais as de competência dos municípios.

c) Quanto à afetação patrimonial

Nesse aspecto, dividem as despesas, segundo Cruz (1988, p. 86) “para saber se é uma despesa, um custo ou um investimento e ligar isso com um fato permutativo ou apenas modificativo da situação patrimonial.”

Segundo o mesmo autor e Silva (2004, p. 134) conceitua essas classificações da seguinte maneira:

- Despesas efetivas: “conjunto de despesas que contribuem para o decréscimo do patrimônio líquido do Estado”.
- Despesas por mutações patrimoniais: “são as despesas oriundas de mutações que em nada diminuem o patrimônio líquido, constituindo simples saídas ou alterações compensatórias nos elementos que o compõem”.

d) Quanto à regularidade

De acordo Silva (2004) nessa classificação as despesas podem ser efetivadas periodicamente ou esporadicamente. Nesse sentido, classificam-se em despesas ordinárias e extraordinárias. As despesas ordinárias são as despesas que ocorrem em todos os exercícios financeiros, são despesas constantes, gastas na manutenção dos serviços públicos. As extraordinárias são despesas decorrentes de situações esporádicas, provocadas por circunstâncias de caráter excepcional..

2.4.3 Classificação legal da despesa orçamentária

Para serem contabilizadas, as despesas públicas são classificadas em contas. De acordo com o objetivo a que se propõe, a classificação em contas deve seguir algumas regras. Para Giacomoni (2003, p.91) destaca que “no caso do orçamento público, suas múltiplas facetas fazem com que não haja um, mas vários objetivos a serem atendidos pelas classificações, havendo, por conseguinte, a necessidade de vários critérios”.

Os códigos de escrituração contábil são aqueles utilizados pelos serviços de contabilidade e servem para o registro, acompanhamento e controle da despesa orçamentária, devendo estar configurados nos planos de contas.

Para Silva (2004 p.134) a despesa de natureza orçamentária, apresenta as seguintes classificações seguindo os critérios, conforme dispõe a Lei n.º 4.320/64., sob o enfoque administrativo-legal: institucional; funcional; econômica; e fonte de recursos.

a) Classificação institucional

Segundo Andrade (2007, p.90), a classificação institucional “consiste na discriminação dos créditos orçamentários pelos órgãos que integram a estrutura administrativa e que vão realizar tarefas que lhes competem no programa de trabalho”.

A classificação institucional reflete a estrutura organizacional de alocação dos créditos orçamentários, e está estruturada em dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária. Constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias (artigo 14 da Lei nº 4.320/64). As dotações são consignadas às unidades orçamentárias, responsáveis pela realização das ações.

b) Classificação funcional

A classificação funcional segrega as dotações orçamentárias em funções e subfunções, buscando responder basicamente à indagação “em que” área de ação governamental a despesa será realizada (STN/SOF, 2008).

A atual classificação funcional foi instituída pela Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, do então Ministério do Orçamento e Gestão (MOG), e é composta de um rol de funções e subfunções prefixadas, que servem como agregador dos gastos públicos por área de ação governamental nas três esferas de Governo. Trata-se de classificação de aplicação comum e obrigatória, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o que permite a consolidação nacional dos gastos do setor público.

A função é representada pelos dois primeiros dígitos da classificação funcional e pode ser traduzida como o maior nível de agregação das diversas áreas de atuação do setor público. A função se relaciona com a missão institucional do órgão, por exemplo, cultura, educação, saúde, defesa, que, na União, guarda relação com os respectivos Ministérios.

A subfunção, indicada pelos três últimos dígitos da classificação funcional, representa um nível de agregação imediatamente inferior à função e deve evidenciar cada área

da atuação governamental, por intermédio da agregação de determinado subconjunto de despesas e identificação da natureza básica das ações que se aglutinam em torno das funções. Segue na Ilustração 3 um exemplo dessa classificação composta por cinco dígitos, onde os dois primeiros representam a função e os outros três, a subfunção.

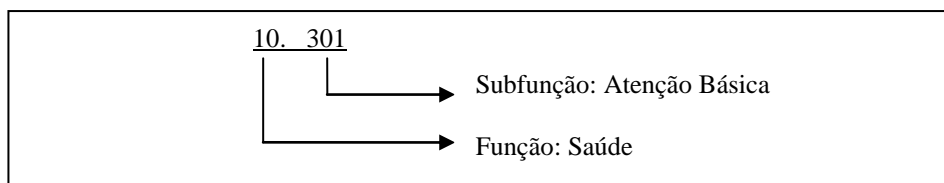


Ilustração 3: Exemplo de classificação funcional
Fonte: Elaborado pela autora com base em Silva (2004, p. 146).

As subfunções podem ser combinadas com funções diferentes daquelas às quais estão relacionadas na Portaria MOG nº 42/99. Pode-se combinar uma função com qualquer subfunção. Deve-se adotar como função aquela que é típica ou principal do órgão. Assim, a programação de um órgão, via de regra, é classificada em uma única função, ao passo que a subfunção é escolhida de acordo com a especificidade de cada ação governamental.

Com a extinção da classificação funcional-programática, a classificação por programas deixou de ter caráter classificador e cada unidade orçamentária passou a ter autoridade para adaptar os programas às suas necessidades. O programa, segundo a Portaria n.º 42/99, “é o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual”.

Segundo Giacomoni (2003, p.103), “a finalidade básica da classificação por programas é demonstrar as realizações do governo, o resultado final de seu trabalho em prol da sociedade”

A classificação programática é constituída por programas, que são desdobrados em projetos, atividades e operações especiais, assim definidos pela Portaria n.º 42/99:

Projeto: um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas de tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo;

Atividade: um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo;

Operações especiais: as despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

Deve-se entender por Programa os instrumentos através dos quais se fixam propósitos organicamente articulados para o cumprimento das funções, e cada programa corresponde um produto final ou certos produtos finais a alcançar com os meios disponíveis no período considerado.

A classificação estrutural programática é composta por oito dígitos, onde os quatro primeiros representam o programa e os quatro últimos, o projeto ou atividade.

c) Classificação econômica

Conforme o disposto na Lei n.º 4.320/64, deverá ser observada a discriminação dos elementos, em cada unidade administrativa ou órgão do governo. Constitui Unidade Orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias.

No art.15 e § 1º da LF n.º 4.320/64, a discriminação da despesa far-se-á, no mínimo, por elementos. Entende-se por elementos o desdobramento da despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se serve a administração pública para a consecução de seus fins.

O artigo 3º da Portaria Interministerial n.º 163/01 dispõe que a classificação da despesa, segundo a sua natureza, compõe-se de:

I - categoria econômica;

II – grupo de natureza da despesa;

III – elemento de despesa.

Em decorrência do disposto no artigo 3º, a estrutura da natureza da despesa a ser observada na execução orçamentária de todas as esferas de Governo será “c.g.mm.ee.dd”, onde:

- i. “c” representa a categoria econômica;
- ii. “g” o grupo de natureza da despesa;
- iii. “mm” a modalidade de aplicação;
- iv. “ee” o elemento de despesa; e
- v. “dd” o desdobramento facultativo do elemento de despesa.

As classificações da despesa por categoria econômica, por grupo de natureza, por modalidade de aplicação e por elemento de despesa, e especificações, constam no Anexo II da Portaria Interministerial n.º 163/01.

Na lei orçamentária, conforme art. 6º da Portaria Interministerial, a discriminação da despesa, quanto à sua natureza far-se-á no mínimo por:

I - Categoria econômica: a despesa orçamentária deverá ser classificada em Despesas Corrente e Despesas de Capital.

Classificam-se na categoria de Despesas Correntes todas as despesas que não contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital. Na definição da Lei n.º 4.320/64, as Despesas Correntes compreendem: as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis e as dotações para despesas às quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços de outras entidades de direito público ou privado. As Despesas Correntes são os gastos de natureza operacional, realizadas pelas instituições públicas, para a manutenção e o funcionamento dos seus órgãos.

Na categoria de Despesas de Capital, classificam-se as despesas que contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital. Segundo Kohama (2008, p. 91), “as Despesas de Capital são os gastos realizados pelas instituições públicas, cujo propósito é o de criar novos bens de capital ou mesmo adquirir bens de capital já em uso.”

II - Grupo de natureza de despesa: segundo o disposto no §2º, do art. 3º, da Portaria Interministerial n.º 163/01 e Portaria Conjunta n.º 03/08, compreendem os grupos de natureza de despesa a agregação de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objetivo de gastos.

A Portaria Interministerial n.º 163/01 e a Portaria Conjunta n.º 03/08, definem cada grupo. Os grupos, em número de oito, vinculam-se às categorias econômicas, conforme se demonstra no Quadro 4.

Categoria econômica	Grupos	Definições
Despesas Correntes	Pessoal e Encargos Sociais	Despesas de natureza salarial decorrentes do efetivo exercício de cargo, emprego ou função de confiança no setor público, do pagamento dos proventos de aposentadoria, reformas e pensões, das obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de salários, contribuição a entidades fechadas de previdência, bem como soldo, gratificações e adicionais.
	Juros e Encargos da Dívida	Despesas como o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária.
	Outras Despesas Correntes	Despesas com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio - alimentação, auxílio – transporte, despesas como a contratação temporária para atender à excepcional interesse público, além de outras despesas de categoria econômica “Despesas Correntes” não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa.
Despesas de Capital	Investimentos	Despesas com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização, e a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.
	Inversões Financeiras	Despesas como a aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização; aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital.
	Amortização da Dívida	Despesas com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária.
	Reserva do Regime Próprio de Previdência do Servidor	Ingressos previstos que ultrapassem as despesas orçamentárias fixadas num determinado exercício constituem o superávit inicial, destinado a garantir desembolsos futuros do Regime Próprio de Previdência Social. Constituirá a reserva orçamentária para suportar déficit futuros, onde as receitas orçamentárias previstas serão menores que as despesas orçamentárias.
	Reserva de Contingência	Volume de recursos destinados ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos, bem como eventos fiscais previsto. Essa reserva poderá ser utilizada para abertura de créditos adicionais, desde que definida na Lei de Diretrizes Orçamentária.

Quadro 4: Categorias econômicas e grupos de despesa pública

Fonte: Giacomoni (2003 p. 38).

A Portaria Interministerial STN/SOF n.º 163/01 ainda explica a classificação por modalidade de aplicação, conforme segue no próximo item.

III - Modalidades de aplicação: destina-se a indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades. Corresponderão às transferências de recursos para que outros órgãos e entidades, públicos ou privados, no país ou no Exterior, realizem os gastos, ou se serão aplicados diretamente pelas unidades detentoras dos créditos orçamentários. As

modalidades são as apresentadas no Quadro 5, com as respectivas definições segundo a Portaria Interministerial n.º 163/01.

Modalidade de Aplicação	Definições
20 – Transferências à União	Despesas realizadas pelos Estados, Municípios ou pelo Distrito Federal, mediante transferência de recursos financeiros à União, inclusive para suas entidades da administração indireta.
30 – Transferências a Estados e ao Distrito Federal	Despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros da União ou dos Municípios aos Estados e ao Distrito Federal, inclusive para suas entidades da administração indireta.
40 – Transferências a Municípios	Despesas realizadas mediante transferências de recursos financeiros da União ou dos Estados aos Municípios, inclusive para suas entidades da administração indireta.
50 – Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos	Despesas realizadas mediante transferências de recursos financeiros a entidades sem fins lucrativos que não tenham vínculo com a administração pública.
60 – Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos	Despesas realizadas mediante transferências de recursos financeiros a entidades com fins lucrativos que não tenham vínculo com a administração pública.
70 – Transferências a Instituições Multigovernamentais Nacionais	Despesas realizadas mediante transferências de recursos financeiros a entidades nacionais, criadas e mantidas por dois ou mais entes da Federação.
80 – Transferências ao Exterior	Despesas realizadas mediante transferências de recursos financeiros a órgãos e entidades governamentais pertencentes a outros países, a organismos internacionais e a fundos instituídos por diversos países, inclusive aqueles que tenham sede ou recebam os recursos no Brasil.
90- Aplicações Diretas	Aplicação direta, pela unidade orçamentária, dos créditos a ela alocados ou oriundos de descentralização de outras entidades integrantes ou não dos Orçamentos Fiscal ou da Seguridade Social, no âmbito da mesma esfera de governo.
99 – A Definir.	Modalidade de utilização exclusiva do Poder Legislativo, ficando vedada a execução orçamentária enquanto não houver sua definição.

Quadro 5: Modalidades de Aplicação e definição

Fonte: Kohama (2008, p. 78).

Correspondem a Transferências Correntes ou de Capital as modalidades de aplicação identificadas com os códigos 20 a 80. Sobre as Transferências Correntes, o § 2º do art.12 da Lei n.º 4.320/64 diz:

Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas às quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.

Sobre as Transferências de Capital, o § 6º do art. 12, da mesma lei diz:

São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras entidades de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, construindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de Lei Especial, anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

As modalidades de aplicação objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.

IV - Elementos de Despesa: a classificação por elementos tem por finalidade identificar o objetivo imediato de cada despesa. Sua finalidade básica é propiciar o controle contábil dos gastos, tanto pela própria unidade orçamentária ou órgão de contabilidade, como pelos órgãos de controle interno e externo.

A Portaria Interministerial n.º 163/01 através do § 5º, do art. 3º dispõe: “é facultado o desdobramento suplementar dos elementos de despesa para atendimento das necessidades de escrituração contábil e controle da execução orçamentária.” Esse desdobramento pode ser feito em qualquer dos elementos, quando se desejar identificar determinados gastos, quer para verificar, como para se controlar, o volume e quantidade desses gastos.

d) Classificação por fonte de recursos

A classificação da despesa por meio da fonte de recurso identifica a origem dos recursos que serão utilizados para financiar as despesas. Segundo o Manual da Despesa Nacional (STN/SOF, 2008, p.63):

Ao se fixar a despesa orçamentária deve-se incluir na sua classificação a fonte de recursos que irá financiá-la, juntamente com a natureza da despesa orçamentária, função, subfunção e programa e outras classificações necessárias para estabelecer uma interligação entre um determinado gasto com o recurso que irá financiá-lo.

O Manual da Despesa (STN/SOF, 2008) orienta para que a fonte de recursos seja identificada da elaboração à execução do orçamento, deste modo, o ente pode controlar as suas disponibilidades financeiras. Como mecanismo integrador entre a receita e despesa, a codificação por fonte de recursos exerce um duplo papel na execução orçamentária. Para a receita orçamentária, esse código tem a finalidade de destinar recursos e para a despesa orçamentária, ele identifica qual a origem dos recursos que estão sendo utilizados.

Sendo o Brasil uma Nação continente, desequilíbrios regionais ocorrem. No aspecto orçamentário, muitas medidas foram tomadas, com o intuito de uma integração nacional que possibilitasse melhoria do conhecimento orçamentário consolidado (STN, 2009c).

Toda essa busca de integração e consolidação de informações em nível nacional tem como base implementar o processo integrado de planejamento e orçamento, e ao mesmo tempo uniformizar a terminologia a níveis da União, dos Estados, dos Municípios e Distrito Federal, e possui a sua fundamentação numa codificação.

2.4.4 Estágios da despesa

A Lei n.º 4.320/64 determina que sejam cumpridas três fases para a realização da despesa orçamentária: empenho, liquidação e pagamento. Entretanto, a despesa pública percorre outros estágios administrativos. Segundo Cruz (1988), a despesa passa pelos estágios de: programação, licitação, empenho, liquidação, suprimento, pagamento, tomada de contas e retroalimentação. Angélico (2006) segue a mesma classificação de Cruz, porém acredita que a última etapa da despesa é o pagamento. Andrade (2007) acrescenta outro estágio antes da programação, a fixação, e também termina em pagamento. Outros autores como Silva (2004) e Kohama (2008) acrescentam somente a etapa de fixação antes dos estágios exigidos pela Lei n.º 4.320/1964.

Tem-se a seguir, uma breve explicação dos estágios administrativos e legais, citados anteriormente.

a) Fixação

Segundo Andrade (2007, p.111), a fixação da despesa “constitui-se na determinação, por meio de estudos e cálculos fundamentados, do montante total a ser registrado como valor máximo orçamentário a ser consumido pela Administração Pública na execução do orçamento”.

b) Programação

A programação orçamentária e financeira consiste na compatibilização do fluxo dos pagamentos com o fluxo dos recebimentos, visando o ajuste da despesa fixada às novas projeções de resultados e da arrecadação.

A programação da despesa está prevista na Lei n.º 4.320/64, como segue:

Art. 47. Imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar.

Art. 48. A fixação das cotas a que se refere o artigo anterior atenderá aos seguintes objetivos:

- a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil, a soma de recursos necessários e suficientes a melhor execução do seu programa anual de trabalho; e
- b) manter, durante o exercício, na medida do possível, o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria

Angélico (2006, p.66) reconhece a importância de tal procedimento, explicando que “se não houvesse a programação da despesa, as dependências poderiam utilizar, logo nos primeiros meses do ano, todos os recursos orçamentários, gerando problemas de insuficiência de caixa, uma vez que a receita se realiza ao longo dos doze meses do exercício financeiro”.

c) Licitação

De acordo com o Manual de Despesa Nacional (STN/SOF, 2008) o processo de licitação compreende um conjunto de procedimentos administrativos que objetivam adquirir materiais, contratar obras e serviços, alienar ou ceder bens a terceiros, bem como fazer concessões de serviços públicos com as melhores condições para o Estado, observando os princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e de outros que lhe são correlatos.

A Lei n.º 8.666/93 (Lei das Licitações), em seu art. 3º, esclarece a finalidade da licitação:

A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia e a selecionar a proposta mais vantajosa para a Administração e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos.

De acordo com a mesma Lei, são modalidades de licitação: concorrência, tomada de preços, convite, concurso e leilão. Outra modalidade de licitação é o pregão, instituído pela Lei n.º 10.520/02. As modalidades de licitação têm características próprias, destinando-se a determinados tipos de contratação.

d) Empenho

Segundo o art. 58 da Lei n.º 4.320/64, “o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

De acordo com o art. 60, da Lei n.º 4.320/64, todas as despesas da Administração Pública devem ser precedidas por empenho, pois, a partir da realização deste, o montante da despesa é deduzido do orçamento da instituição, o que possibilita um controle do limite de crédito orçamentário.

Os empenhos podem ser classificados, de acordo com o Manual de Despesa Nacional (STN/SOF, 2008, p. 117), em:

- I. Ordinário: é o tipo de empenho utilizado para as despesas de valor fixo e previamente determinado, cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez;
- II. Estimativo: é o tipo de empenho utilizado para as despesas cujo montante não se pode determinar previamente, tais como serviços de fornecimento de água e energia elétrica, aquisição de combustíveis e lubrificantes e outros; e
- III. Global: é o tipo de empenho utilizado para despesas contratuais ou outras de valor determinado, sujeitas a parcelamento, como, por exemplo, os compromissos decorrentes de aluguéis.

e) Liquidação

Conforme dispõe o art. 63 da Lei n.º 4.320/64, a liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, é a quinta fase da despesa pública. A Lei n.º 4.320/64 explica que:

- §1º. Essa verificação tem por fim apurar;
 - I. a origem e o objeto do que se deve pagar;
 - II. a importância exata a pagar;
 - III. a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação

Para Silva (2004, p.159), “a liquidação da despesa é o ato administrativo que materializa, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal, a obrigação de pagamento que surge a partir da satisfação do objeto do contrato pelo contratado”.

Andrade (2007, p.114) comenta que a etapa de liquidação vai além do recebimento da mercadoria e da confirmação da prestação de serviços, “é necessário que a documentação que suporta a transação seja idônea e que tenham sido seguidas todas as etapas antecedentes da liquidação”. Cruz (1989, p. 76) menciona “a verificação *in loco* do cumprimento da obrigação assumida pelos credores é a melhor garantia possível.”

f) Suprimento

Para Angélico (2006, p. 67) “esse estágio da despesa, compõe-se de uma única fase da entrega de meios de pagamento aos agentes pagadores.”

Segundo Cruz (1988, p. 76) o suprimento consiste na disponibilização de crédito orçamentário, devidamente empenhado, às unidades orçamentárias para que estas efetuem a aquisição e respectivos pagamentos.

g) Pagamento

Essa fase consiste no ato onde o poder público faz a entrega do numerário correspondente, recebendo a devida quitação. Para Kohama (2008) esse é o último estágio da despesa.

Silva (2004, p.160) descreve algumas formalidades para a realização do pagamento, tais como:

- é promovido por meio de ordem de pagamento, definida como “o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa, devidamente liquidada, seja paga” (art. 64 da Lei Federal n.º 4.320/1964);
- a ordem de pagamento só pode ser exarada em documento processado pelos órgãos de contabilidade;
- os pagamentos serão feitos em cheques nominativos, ordens de pagamento, crédito em conta ou, em casos especiais, em título da Dívida Pública Estadual;
- nenhuma quitação será feita sob reserva ou condição;
- os pagamentos devidos pela Fazenda Pública, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão na ordem de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, sendo vedada a designação especial de casos ou pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para esse fim;

Depois de transitar pelo estágio da liquidação, o credor deverá ser procurado e convidado a comparecer ao agente pagador para que receba o crédito que tem direito, através de depósitos nas contas denominados ordem bancária (Cruz, 1988, p.77).

h) Tomada de contas

Essa fase consiste em uma prestação de contas em que o ordenador da despesa demonstra onde ocorreu a aplicação dos recursos e faz os esclarecimentos necessários à transparência das contas públicas.

Segundo Cruz (1988, p.78) “quem realizar despesas públicas na administração direta e hoje, inclusive, na administração indireta deverá prestar contas. Em última análise a prestação de contas deveria ser feita à população, via Legislativo e com o auxílio de um Tribunal de Contas”.

i) Retroalimentação

Sobre essa fase, Cruz (1989, p.73) explica que “anualmente, de forma permanente, os gastos públicos devem ser avaliados: alguns reprogramados ou complementados em exercícios futuros; outros de natureza permanente reavaliados e incluídos na nova programação”.

Neste sentido, a retroalimentação é fase em que as despesas públicas são analisadas e reprogramadas com o objetivo de um melhor gerenciamento para o período seguinte.

2.5 DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Nessa seção serão apresentados os balanços públicos e outros demonstrativos previstos na Lei n.º 4.320/64 e os demonstrativos componentes dos relatórios emitidos pelos entes públicos em atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal. Com o intuito de orientação para análise das informações contábeis coletadas para a pesquisa.

2.5.1 Balanços públicos previstos na Lei n.º 4.320/64

A principal lei disciplinadora do direito financeiro no setor público brasileiro é a Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. Esta lei, segundo Angélico (2006, p.21), é a “carta magna da legislação financeira do país”. Conforme esclarecimento dado por seu artigo 1º, a lei “estatui normas gerais do direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”.

Com o objetivo de fornecer demonstrativos contábeis que atendem diversos fins e usuários, a Contabilidade Pública atua como um sistema para a captura (percepção) de atos e fatos sobre as entidades públicas, com o devido registro e processamento. Os sistemas da Contabilidade Pública estão inseridos no contexto da produção dos demonstrativos contábeis exigidos pela Lei nº 4.320/64.

A Lei n.º 4.320/64, nos artigos 101 a 106, do Capítulo IV (dos Balanços), incluído no Título IX (da Contabilidade), estabelece que os resultados gerais do exercício financeiro devam ser demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais.

Os quatro balanços públicos são publicados anualmente, geralmente na metade do ano, em duas versões, após o envio ao Tribunal de Contas competente: uma versão é relativa à administração direta e a outra é consolidada, abrangendo a administração direta e parte da indireta. O documento contendo os balanços públicos e demais demonstrativos e comparativos, bem como outros exigidos, recebe o nome de Balanço Geral. Apesar de ser um documento público, não há obrigação de publicação de tal documento na Internet. (Platt Neto, 2009)

A Lei possui 17 anexos, sendo quatro balanços e treze demonstrativos e comparativos, conforme apresenta o Quadro 6.

Anexo 1	Demonstração da Receita e Despesa Segundo as Categorias Econômicas.
Anexo 2	Despesa – Especificação da Despesa. Receita – Especificação da Receita.
Anexo 3	Receita Orçamentária. Anexo I – Discriminação das Receitas dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Anexo II – Discriminação da Receita da União.
Anexo 4	Despesa Orçamentária.
Anexo 5	Funções e Subfunções de Governo.
Anexo 6	Programa de Trabalho.
Anexo 7	Demonstrativos de Funções, Programas e Subprogramas por Projetos e Atividades.
Anexo 8	Demonstrativos da Despesa por Funções, Programas e Subprogramas, conforme o Vínculo com os Recursos.
Anexo 9	Demonstrativo da Despesa por Órgãos e Funções.
Anexo 10	Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada.
Anexo 11	Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada.
Anexo 12	Balanço Orçamentário.
Anexo 13	Balanço Financeiro.
Anexo 14	Balanço Patrimonial.
Anexo 15	Demonstração das Variações Patrimoniais.
Anexo 16	Demonstração da Dívida Fundada Interna.
Anexo 17	Demonstração da Dívida Flutuante.

Quadro 6: Demonstrativos exigidos pela Lei n.º 4.320/64

Fonte: Lei n.º 4.320/64.

Segundo Kohama (2008, p.256), Balanço é “a apuração da situação de determinado patrimônio, em determinado instante, representada, sinteticamente, num quadro de duas seções: Ativo e Passivo. É também entendido como a igualdade entre duas somas, de uma conta ou de um quadro”. Dessa forma, os Balanços Públicos tratados na Lei n.º 4.320/64 são: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP).

Definido pelo art. 102 da Lei n.º 4.320/64, na forma do anexo 12, o balanço orçamentário demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Segundo Andrade (2007, p. 256), o balanço orçamentário “é um instrumento de auxílio de controle da legalidade e eficiência das operações realizadas”. O balanço orçamentário fornece condições de verificar de forma global, o desempenho da administração e o emprego dos recursos públicos.

O Balanço Financeiro tem seu conteúdo definido pelo artigo 103 da Lei nº 4.320/64, e apresenta a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie proveniente dos exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

O Anexo 14, da Lei n.º 4.320/1964, apresenta o Balanço Patrimonial definido por Platt Neto (2002, p.140) como “a demonstração contábil que apresenta os bens, direitos e obrigações pertencentes a uma entidade numa determinada data. Através da diferença entre o

ativo (bens e direitos) e o passivo exigível (obrigações), o Balanço Patrimonial evidencia a situação líquida da entidade”. Dividido em dois lados: o Ativo e o Passivo. Esses dois grandes grupos são divididos em Financeiro e Permanente. Além disso, esse demonstrativo traz o saldo patrimonial e as contas de compensação.

De acordo com o artigo 14 da Lei n.º 4.320/64, a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício. O autor Platt Neto (2009, p 101) explica que “a DVP possui as características de um balanço, em função de ser um quadro de contabilidade com dois lados que se equilibram em valor”.

A Lei n.º 4.320/64 exige além dos Balanços, a publicação dos outros 13 anexos apresentados no Quadro 6. O Quadro 7 foi elaborado pelo autor Platt Neto (2009) e apresenta uma síntese dos conteúdos encontrados nos demonstrativos e comparativos da Lei n.º 4.320/64.

<p>Anexo 1 – Demonstração da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas Apresenta dois grandes grupos: à esquerda a receita e, à direita a despesa. Compara a receita e a despesa pela classificação econômica, ao nível de categorias econômicas, apurando o déficit ou superávit, tanto do orçamento corrente quanto do total da execução orçamentária. Há superávit caso a receita seja maior que a despesa orçamentária e déficit caso ocorra o oposto. Tais apurações resultam num fechamento da totalização entre o lado da receita e o da despesa.</p>
<p>Anexo 2/I – Despesa – Especificação da Despesa Anexo 2/II – Receita – Especificação da Receita É dividido em dois demonstrativos de especificação, um para a receita e outro para a despesa, ambos apresentados conforme a classificação econômica. Permitem uma observação razoavelmente completa das receitas e despesas do ente. Na especificação da despesa é apresentada a natureza da despesa para cada órgão e unidade orçamentária, com os seguintes componentes: código, especificação, desdobramento, elemento e categoria econômica. Apura-se, ao final, o total da despesa orçamentária do período. Para a receita não é especificado o órgão, já que a secretaria da fazenda ou de finanças é o órgão institucional arrecadador.</p>
<p>Anexo 6 – Programa de Trabalho Apresenta, por órgão e unidade orçamentária, a despesa orçamentária conforme a classificação funcional para o período. Deste modo, permite um conhecimento das funções de governo, chegando à distinção entre projetos e atividades, em cada unidade orçamentária. Por fim, é apurada a totalização da despesa.</p>
<p>Anexo 7 – Demonstrativos de Funções, Programas e Subprogramas por Projetos e Atividades Apresenta a consolidação de todas as unidades orçamentárias, ou órgãos, apresentados no Anexo 6. Deste modo, é possível conhecer quais as funções de governo e suas subdivisões, que foram priorizadas na despesa orçamentária. Identicamente, é feita a distinção entre projetos e atividades.</p>
<p>Anexo 8 – Demonstrativos da Despesa por Funções, Programas e Subprogramas, conforme o Vínculo com os Recursos É idêntico ao do Anexo 7, com exceção da distinção feita em relação às despesas não ser por projeto ou atividade, mas de acordo com o vínculo dos recursos que as originaram. Deste modo, é possível saber, para o ente, quanto da despesa em cada função de governo teve origem ordinária ou vinculada. Este segundo caso abrange os recursos que tinham destinação especificada em alguma norma.</p>

Continua 1/2.

Continuação 2/2.

<p>Anexo 16 – Demonstração da Dívida Fundada Interna (e Externa)</p> <p>Apresenta a dívida fundada ou consolidada do ente. De acordo com o artigo 98 da Lei n.º 4.320/64, “a dívida fundada compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financiamento de obras e serviços públicos”. Tal demonstrativo identifica o contrato que deu origem a cada uma das obrigações, internas e externas, sua quantidade e data de emissão. Observa-se ainda: o valor de emissão, o saldo anterior em circulação, o movimento do exercício (emissão e resgate), e o saldo para o exercício seguinte (quantidade e valor). Ao final é feita a apuração de cada coluna, permitindo apurar a movimentação e o saldo global da dívida consolidada no período e nas datas inicial e final.</p>
<p>Anexo 17 – Demonstração da Dívida Flutuante</p> <p>Apresenta os saldos e movimentações das contas do passivo circulante no Balanço Patrimonial. São as seguintes contas: restos a pagar, serviços da dívida a pagar, depósitos e débitos e tesouraria. Estas contas formam o que é conhecido como dívida flutuante, ou seja, as obrigações que tem vencimento inferior a um ano e cujo pagamento independe de autorização orçamentária. O demonstrativo apresenta as seguintes colunas: saldo do exercício anterior; movimentação do período (inscrição e baixa); e o saldo para o exercício seguinte.</p>
<p>Anexo 9 – Demonstrativo da Despesa por Órgãos e Funções</p> <p>Apresenta a despesa orçamentária realizada no exercício financeiro, apresentando o cruzamento entre os órgãos do ente e as funções de governo. Nas linhas apresentam-se os diversos órgãos, tais como secretarias, e nas colunas as funções de governo (que atualmente chegam a 28). Deste modo, observa-se com quanto cada órgão participou na despesa e as funções predominantes para cada órgão.</p>
<p>Anexo 10 – Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada</p> <p>Apresenta, lado a lado, a receita orçada e a arrecadada, de modo a demonstrar a diferença apurada, para mais ou para menos. Caso a receita arrecadada seja maior que a prevista, houve diferença para mais, caso seja menor, houve diferença negativa. A receita segue a classificação econômica, com seus desdobramentos. Deste modo, é possível verificar as origens específicas das diferenças entre previsão (orçamento) e realização das receitas no período.</p>
<p>Anexo 11 – Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada</p> <p>Expõe a despesa autorizada e a realizada no exercício financeiro, fazendo o cruzamento com os órgãos existentes na estrutura do ente. Nas linhas, para cada ente são identificados os desdobramentos pelas categorias econômicas da despesa. Nas colunas são apresentadas as despesas autorizadas e as realizadas, além da diferença entre a segunda e a primeira. A despesa autorizada é dividida em três colunas: créditos orçamentários e suplementares; créditos especiais e extraordinários; e total.</p>

Quadro 7: Síntese dos demais demonstrativos da Lei n.º 4.320/64
 Fonte: Platt Neto (2009, p.L80).

O Anexo 3 da Lei n.º 4.320/64 apresenta as receitas orçamentárias classificadas conforme determina o art. 11, §4 da Lei n.º 4.320/1964. Nos Anexos 4 e 5 as despesas orçamentárias são classificadas; uma vez que no Anexo 4 são classificadas segundo a categoria econômica, seguindo o que determina o art. 13 da Lei n.º 4.320/64 e no Anexo 5 são classificadas em funções e subfunções, de acordo com a Portaria n.º 42/99.

2.5.2 Relatórios previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei n.º 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), foi criada com o objetivo de promover a ação planejada e transparente das contas públicas e alcança a União, estados, Distrito Federal e municípios. Em cada ente abrange, ainda, o Poder

Executivo, o Poder Legislativo, incluindo os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário, o Ministério Público e as respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes (art. 1º, §2º e §3º da LRF).

A LRF inseriu a obrigação para todos os entes públicos, abrangendo Poderes e órgãos, de publicarem dois conjuntos de relatórios de natureza contábil. São o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO).

O Ministério da Fazenda, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), desde 2000, com a publicação da LRF edita Portarias com os modelos de demonstrativos contábeis. Em 15 de outubro de 2008, a STN instituiu a Portaria n.º 577, que aprovou a 1ª edição do Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, com validade para o exercício de 2009 e com aplicação à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios.

Com a finalidade de atender às exigências da LRF, a Portaria STN n.º 577/2008 prevê a elaboração de 14 demonstrativos para publicação do RREO, sendo que quatro deles possuem desdobramentos específicos para União, estados, Distrito Federal e municípios, conforme apresentados no Quadro 8.

Anexo I	Balanço Orçamentário
Anexo II	Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção
Anexo III	Demonstrativo da Receita Corrente Líquida
Anexo IV	Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social – União
Anexo V	Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio de Previdência dos Servidores
Anexo VI	Demonstrativo do Resultado Nominal
Anexo VII	Demonstrativo do Resultado Primário – Estados, Distrito Federal e Municípios
Anexo VIII	Demonstrativo do Resultado Primário da União
Anexo IX	Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão
Anexo X	Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
Anexo XI	Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital
Anexo XII	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral de Previdência Social – União
Anexo XIII	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores
Anexo XIV	Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos
Anexo XV	Demonstrativo das Despesas com Saúde – União
Anexo XVI	Demonstrativo da Receita de Impostos Líquida e das Despesas Próprias com Ações e Serviços Públicos de Saúde – Estados, Distrito Federal e Municípios
Anexo XVII	Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas
Anexo XVIII	Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

Quadro 8: Anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

Fonte: Portaria STN n.º 577/08.

O RREO é elaborado bimestralmente e deve ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre (art. 165, §3º, da Constituição Federal de 1988). Além disso, o art. 52 da LRF estabelece que o RREO deve ser composto de:

- I – balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:
 - a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;
 - b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;
- II – demonstrativos da execução das:
 - a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;
 - b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício;
 - c) despesa, por função e subfunção.

O ente que não publicar ou atrasar na publicação do RREO não poderá receber transferência voluntária que, de acordo com o art. 25 da LRF, é a “entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde”, exceto quando destinadas à educação, saúde e assistência social. O ente também ficará impedido de contratar operações de crédito (empréstimos), exceto quando destinados ao refinanciamento da dívida mobiliária.

O RREO referente ao último bimestre do exercício será acompanhado também de demonstrativos:

- I - do atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da CF/88.
- II - das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos;
- III - da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.

O ente quando for o caso, poderá ter que apresentar justificativas:

- I - da limitação de empenho;
- II - da frustração de receitas, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança

Os demonstrativos constantes no Quadro 8 devem ser elaborados e publicados bimestralmente por todos os entes abrangidos pela LRF, com exceção de municípios com população inferior a 50 mil habitantes, que podem optar por publicar os Anexos III, V, VI, VII, IX, XI e XIII semestralmente, em até trinta dias após o término do semestre (art. 63, II, c, da LRF).

Quanto ao RGF, deve ser publicado até trinta dias após o encerramento do quadrimestre e alcança todos os entes abrangidos pela LRF. Para quem não cumpre esse prazo, as sanções são as mesmas da não publicação do RREO, incluindo, ainda, o pagamento de multa por infração administrativa contra as leis de finanças públicas, prevista no art. 5º, inciso I, §1º, da Lei n.º 10.028/00, conhecida como Lei de Crimes Fiscais.

O Quadro 9 apresenta os demonstrativos que devem ser publicados em atendimento ao RGF.

Anexo I	Demonstrativo da Despesa com Pessoal
Anexo II	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida
Anexo III	Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores
Anexo IV	Demonstrativo das Operações de Crédito
Anexo V	Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa
Anexo VI	Demonstrativo dos Restos a Pagar
Anexo VII	Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal

Quadro 9: Anexos do Relatório de Gestão Fiscal
Fonte: Portaria STN n.º 577/08.

De acordo com o art. 63 da LRF, os municípios com população inferior a 50 mil habitantes podem optar por publicar os anexos do RGF semestralmente, até trinta dias após o encerramento do semestre.

Conforme mencionado por Platt Neto (2009, p.38) a LRF não trata apenas de despesas públicas. Trata da “gestão fiscal responsável”, que pressupõe a ação planejada e transparente. O termo Fiscal é mais amplo do que pode parecer a primeira vista: congrega todas as ações que se relacionam com a arrecadação e a aplicação dos recursos públicos.

2.6 APLICAÇÃO MÍNIMA CONSTITUCIONAL EM SAÚDE

A atenção à saúde constitui uma das mais relevantes funções do Estado no sentido de promover o desenvolvimento humano, juntamente com outras essenciais, dentre as quais podem ser citadas: educação, justiça e segurança. A Constituição Federal caracteriza a saúde como um direito social (art. 6º) e seu cuidado é de competência comum da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios (art. 23).

Conforme o art. 196 da Constituição, a saúde “é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”, representando parte do conjunto integrado de ações da seguridade social (art. 194).

No dia 13 de setembro de 2000, foi promulgada a Emenda Constitucional n.º 29, que definiu o limite mínimo a ser aplicado em ações e serviços públicos de saúde, com vigência a partir do exercício financeiro de 2000.

Antes da promulgação da Emenda Constitucional (EC) n.º 29, não havia nenhuma legislação federal que exigisse a aplicação de percentual mínimo na saúde, mas segundo Kohama (2008) em alguns municípios essa exigência já existia na Lei Orgânica Municipal.

De acordo com o art. 77 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) os municípios devem aplicar recursos mínimos derivados de percentuais calculados sobre a receita própria, em ações e serviços públicos de saúde. A Resolução n.º 322, de 08 de maio de 2003, emitida pelo Conselho Nacional da Saúde e homologada pelo Ministério da Saúde, dispõe sobre as diretrizes acerca da aplicação da Emenda Constitucional nº 29, da operacionalização da base de cálculo da receita para definição dos recursos mínimos a serem aplicados em saúde.

No Quadro 10 consta à base de cálculo da receita, para aplicação do percentual mínimo constitucional de aplicação em saúde, no âmbito municipal.

Para os Municípios:

· **Total das receitas de impostos municipais:**

ISS, IPTU, ITBI

· **(+) Receitas de transferências da União:**

Quota-Parte do FPM

Quota-Parte do ITR

Quota-Parte da Lei Complementar n.º 87/96 (Lei Kandir) – (25%)

· **(+) Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF**

· **(+) Receitas de transferências do Estado:**

Quota-Parte do ICMS - (25%)

Quota-Parte do IPVA - (50%)

Quota-Parte do IPI – Exportação - (25%)

· **(+) Outras Receitas Correntes:**

Receita da Dívida Ativa Tributária de Impostos, Multas, Juros de Mora e Correção Monetária

(-) Dedução para FUNDEB

(=) Base de Cálculo

Quadro 10: Receitas municipais para base de cálculo de aplicação de ações e serviços na saúde

Fonte: Resolução CNS n.º 322/03.

Observa-se no Quadro 10 que para fins de apuração da base de cálculo, estão inseridas as: receitas de impostos municipais como: ISS, IPTU e ITBI; somadas as transferências da União e do Estado.

A parcela da receita destinada ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB) deverá ser apresentada destacadamente, portanto, as receitas de impostos e as transferências deverão ser constar pelos valores brutos, ou seja, equivalentes a 100% (cem por cento).

Para complementar o Quadro 10, encontram-se nos manuais de receita e despesa nacional, emitidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Ministério da Fazenda, juntamente com a Secretária de Orçamento Federal (SOF), do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, informações quanto os conceitos e abrangências das receitas citadas.

Tendo em vista a necessidade de apuração referente ao disposto no § 2º, do artigo 198, da Constituição Federal, o qual determina que a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, terão anualmente aplicações mínimas de recursos públicos em ações e serviços públicos de saúde; e a obrigatoriedade do cumprimento do disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 25, § 1º, inciso IV, alínea “b”), integra o Relatório Resumido da Execução Orçamentária: o Demonstrativo da Receita de Impostos Líquida das Despesas Próprias com Ações e Serviços Públicos de Saúde – Anexo XVI, elaborado a cada exercício financeiro pelos estados, Distrito Federal e municípios.

Assim como os manuais citados, são elaborados também pela STN e SOF, os manuais que auxiliam os gestores públicos na elaboração do Anexo de Metas e Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), deste último foram coletados vários dados

para presente pesquisa. A publicação destes manuais busca padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas públicas conforme estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal; e instituir instrumento eficiente de orientação comum aos gestores e proporcionar maior transparência sobre as contas públicas (Platt Neto, 2009).

O Demonstrativo da Receita de Impostos Líquida das Despesas Próprias com Ações e Serviços Públicos de Saúde, que integra o RREO, formaliza o disposto no Quadro 10 em demonstrativo contábil, sua estrutura é apresentada na Ilustração 4.

<ENTE DA FEDERAÇÃO> RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DEMONSTRATIVO DA RECEITA DE IMPOSTOS LÍQUIDA E DAS DESPESAS PRÓPRIAS COM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL <PERÍODO DE REFERÊNCIA>				
RREO – ANEXO XVI (ADCT, art. 77)			R\$ 1,00	
RECEITAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS	
			Até o Semestre (b)	% (b/a)
RECEITA DE IMPOSTOS LÍQUIDA E TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS (I)				
Impostos				
Multas, Juros de Mora e Outros Encargos dos Impostos				
Dívida Ativa dos Impostos				
Multas, Juros de Mora, Anulação Monetária e Outros Encargos da Dívida Ativa dos Impostos				
Receitas de Transferências Constitucionais e Legais				
TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS DO SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE – SUS (II)				
RECEITAS DE OPERAÇÕES DE CRÉDITO VINCULADAS À SAÚDE (III)				
OUTRAS RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS				
(-) DEDUÇÃO PARA O FUNDEB				
TOTAL				
DESPEAS COM SAÚDE (Por Grupo de Natureza da Despesa)	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA (c)	DESPEAS LIQUIDADAS	
			Até o Semestre (d)	% (d/c)
DESPEAS CORRENTES				
Pessoal e Encargos Sociais				
Juros e Encargos da Dívida				
Outras Despesas Correntes				
DESPEAS DE CAPITAL				
Investimentos				
Inversões Financeiras				
Amortização da Dívida				
TOTAL (IV)				
DESPEAS PRÓPRIAS COM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA	DESPEAS LIQUIDADAS	
			Até o Semestre (e)	% (e)/despesas com saúde
DESPEAS COM SAÚDE				
(-) DESPEAS COM INATIVOS E PENSIONISTAS				
(-) DESPEAS CUSTEADAS COM OUTROS RECURSOS DESTINADOS À SAÚDE				
Recursos de Transferências do Sistema Único de Saúde – SUS				
Recursos de Operações de Crédito				
Outros Recursos				
(-) RESTOS A PAGAR INSCRITOS NO EXERCÍCIO SEM DISPONIBILIDADE FINANCEIRA DE RECURSOS PRÓPRIOS VINCULADOS ¹				
TOTAL DAS DESPEAS PRÓPRIAS COM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE (V)				
CONTROLE DE RESTOS A PAGAR VINCULADOS À SAÚDE INSCRITOS EM EXERCÍCIOS ANTERIORES		RESTOS A PAGAR INSCRITOS COM DISPONIBILIDADE FINANCEIRA DE RECURSOS PRÓPRIOS VINCULADOS		
		Inscritos em Exercícios Anteriores	Cancelados Em <Exercício> (VI)	
RESTOS A PAGAR DE DESPEAS PRÓPRIAS COM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE				
PARTICIPAÇÃO DAS DESPEAS COM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE NA RECEITA DE IMPOSTOS LÍQUIDA E TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS – LIMITE CONSTITUCIONAL < % > ² [(V – VI) / I]				
DESPEAS COM SAÚDE (Por Subfunção)	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA	DESPEAS LIQUIDADAS	
			Até o Semestre (i)	% (i) total (i)
Atenção Básica				
Assistência Hospitalar e Ambulatorial				
Suporte Profilático e Terapêutico				
Vigilância Sanitária				
Vigilância Epidemiológica				
Alimentação e Nutrição				
Outras Subfunções				
TOTAL				
FONTE:				
¹ Essa linha apresentará valor somente no Relatório Resumido da Execução Orçamentária do último bimestre do exercício.				
² Limite anual mínimo a ser cumprido no encerramento do exercício.				

Ilustração 4: Modelo do Demonstrativo da Receita de Impostos Líquida das Despesas Próprias com Ações e Serviços Públicos de Saúde.

Fonte: Manual de Elaboração anexo de metas e RREO (2007).

Salienta-se que no demonstrativo apresentado na Ilustração 4 os impostos; multas, juros de mora e outros encargos dos impostos; e receitas de transferências constitucionais e legais, deverão ser informadas pelos seus valores brutos, deles não podendo ser deduzidas as contas retificadoras para formação do FUNDEB, pois estas serão informadas na linha:

“(–) DEDUÇÃO PARA O FUNDEB”.

O FUNDEB iniciado em 1º de janeiro de 2007, é um fundo especial, de natureza contábil e de âmbito estadual (um fundo por estado e Distrito Federal, num total de vinte e sete fundos), formado por parcela financeira de recursos federais e por recursos provenientes dos impostos e transferências dos estados, Distrito Federal e municípios, vinculados à educação por força do disposto no art. 212 da Constituição Federal. Independentemente da origem, todo o recurso gerado é redistribuído para aplicação exclusiva na educação básica (MEC, 2009).

O FUNDEB substituiu o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF), que só previa recursos para o ensino fundamental. Essa nomenclatura aparece nos demonstrativos anteriores a 2007. O percentual aplicado no ano de 2008 para composição do fundo foi de 13,33% da receita dos impostos: ITCMD, IPVA e da cota municipal do ITR; e 18,33% da receita do Fundo de Participação dos Municípios, do ICMS e do IPI exp. (MEC, 2009).

Para apuração das Despesas Próprias com Ações e Serviços de Saúde, não são consideradas as despesas referentes a serviços públicos de saúde que não atendam ao critério da universalidade, ou seja, serviços para os quais existam restrições ao atendimento aberto ao público. São utilizados no cálculo do percentual constitucional os valores das despesas liquidadas até o semestre de referência. Deverão ser consideradas, inclusive, as despesas que já foram pagas.

A liquidação é o estágio da execução da despesa, que consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios da entrega do material ou serviço.

Conforme o Manual de Elaboração do Anexo de Metas e RREO (2007) durante o exercício, não deverão ser incluídos os valores das despesas empenhadas que ainda não foram liquidadas. No encerramento do exercício, as despesas empenhadas, não liquidadas e inscritas em restos a pagar não processados, por constituírem obrigações preexistentes, decorrentes de contratos, convênios e outros instrumentos, deverão compor, em função do empenho legal, o total das despesas liquidadas. Portanto, durante o exercício, são consideradas despesas executadas apenas as despesas liquidadas e, no encerramento do exercício, são consideradas despesas executadas as despesas liquidadas e as inscritas em restos a pagar não processados.

No encerramento do exercício, as despesas com ações e serviços públicos de saúde inscritas em Restos a Pagar poderão ser consideradas para fins de apuração dos percentuais de aplicação estabelecidos na Constituição Federal, desde que haja disponibilidade financeira vinculada à saúde.

Deve-se deduzir para apuração das despesas próprias com ações e serviços públicos de saúde: despesas com inativos e pensionistas; despesas custeadas com outros recursos vinculados à saúde, incluídos os recursos do Sistema Único de Saúde; os recursos de operações de crédito internas e externas e os restos a pagar inscritos sem disponibilidade de recursos próprios.

Como mencionado das receitas que compõem a base de cálculo, o município deverá aplicar no mínimo 15% em ações e serviços públicos de saúde, devendo ser computadas as despesas que o município realizar com recursos próprios, tais como: folhas de pagamento, infra-estrutura, custeio do Fundo de Saúde, transferências a Consórcios Intermunicipais de Saúde, entre outros. Portanto, não entram no cálculo de 15% na saúde as despesas realizadas com base em recursos vinculados e recebidos da União ou dos Estados, por já serem destinados a vínculo específicos da saúde, mesmo porque são chamadas de transferência “Fundo a Fundo”.

O município que aplicava percentual até 7% em 2000 elevou-o gradualmente, até o exercício financeiro de 2004, reduzindo a diferença pela razão de um quinto por ano. Isso significou que um município que já aplicava percentual acima de 7% dos recursos de impostos e transferências deveria aplicar a diferença entre o percentual de referência no período da lei percentual e 15% à razão de um quinto por ano. (Andrade, 2007)

Os cumprimentos dos limites constitucionais relativos à educação e à saúde são condição para o recebimento de Transferências Voluntárias por parte do ente da Federação, conforme disposto no artigo 25, § 1º, inciso IV, alínea b, da LRF.

Vale ressaltar que o art. 77 do ADCT obteve nova redação pela EC n.º 29, quando dita:

§ 3º Os recursos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinados às ações e serviços públicos de saúde e os transferidos pela União para a mesma finalidade serão aplicados por meio de Fundos de Saúde que será acompanhada e fiscalizada por Conselho de Saúde, sem prejuízo do disposto no art. 74 da Constituição Federal.

Isso implica que todos os recursos da Saúde sejam previstos dentro da unidade orçamentária do Fundo Municipal de Saúde, assumindo, grande parte das funções da Secretaria Municipal de Saúde.

2.7 FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE

A Administração Pública deve ser gerida do ponto de vista financeiro e orçamentário, por meio de um caixa único ou um fundo geral, o chamado Tesouro; respeitando o princípio de caixa único conforme art.56 da Lei n.º 4.320/64.

Segundo Cruz (2006, p. 114), essa forma de gestão possibilita maior controle sobre a totalidade dos recursos, mas tem como desvantagem a centralização das decisões, além de dificuldades na comparação de receitas e custos e na medição do desempenho setorial.

A Lei n.º 4.320/64 no Título VII – Dos Fundos Especiais, ao instituir normas gerais para os fundos especiais, permitiu a quebra do princípio de caixa único.

Art. 71. Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.

Art. 72. A aplicação das receitas orçamentárias vinculadas a fundos especiais far-se-á através de dotação consignada na Lei de Orçamento ou em créditos adicionais.

Art. 73. Salvo determinação em contrário da lei que o instituiu, o saldo positivo do fundo especial apurado em balanço será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo.

Art. 74. A lei que instituir fundo especial poderá determinar normas peculiares de controle, prestação e tomada de contas, sem de qualquer modo, elidir a competência específica do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Há de se entender que fundo especial é uma forma de gestão que se diferencia da gestão de caixa único, por se constituir em restrição sobre o conjunto de valores para o atendimento de determinados objetivos. A instituição de fundos especiais, segundo Kohama (2008, p.201) pressupõe a existência de produtos de receita específica, mas as finalidades dos fundos são as mais variadas possíveis e abrangem diversos setores da administração pública federal, estadual e municipal, providos de recursos das mais variadas origens (Cruz, 2006).

A gestão dos recursos públicos por meio de Fundos de Saúde deve obedecer às normas e procedimentos legais comuns à administração pública bem como a normas específicas. As Leis Federais n.º 8.080/90 e 8.142/90 dispõem sobre a organização da Saúde no território nacional. No Município, o Fundo Municipal de Saúde é um instrumento de planejamento, que permite ao gestor conhecer os recursos de que dispõe para as ações e serviços de saúde e facilitar o controle e acompanhamento permanente sobre as fontes de receita, seus valores e as datas de ingresso, as despesas realizadas e os rendimentos de aplicações financeiras (Kohama, 2008).

Conforme menciona Platt Neto (2009) com a implantação do modelo de descentralização (com municipalização) da gestão das ações e dos serviços de saúde, foram

transferidos para os municípios os recursos e as responsabilidades pela definição e operação da política local de saúde.

Mediante pactuação junto às esferas estadual e municipal, pelo Ministério da Saúde, a partir dos exercícios de 2006 e 2007 foram registradas mudanças na gestão de saúde. Estabelecida pela Portaria GM/MS n.º 204/07, regulamentando o financiamento e a transferência dos recursos federais para as ações e serviços de saúde, o que passou a ser realizado sob a forma de blocos de financiamento. A seguir a síntese da estrutura sobre os cinco blocos de financiamento da saúde.

- | |
|--|
| 1 – Blocos de Financiamento da Saúde
1.1 – Atenção Básica
1.1.1 – PAB Fixo
1.1.2 – PAB Variável
1.2 – Atenção de Média e Alta Complexidade Ambulatorial e Hospitalar
1.2.1 – Média e alta complexidade (MAC)
1.2.2 – Fundo de Ações Estratégicas e de Compensação (FAEC)
1.3 – Vigilância em Saúde
1.3.1 – Vigilância Epidemiológica e Ambiental em Saúde
1.3.2 – Vigilância Sanitária
1.4 – Assistência Farmacêutica
1.4.1 – Básico da Assistência Farmacêutica
1.4.2 – Estratégico da Assistência Farmacêutica
1.4.3 – Componente de Medicamentos de Dispensação Excepcional (CMDE)
1.5 – Bloco de Gestão
1.5.1 – Qualificação da Gestão do SUS
1.5.2 – Implantação de Ações e Serviços de Saúde |
|--|

Quadro 11: Blocos de financiamento da Saúde
Fonte: Portaria GM/MS n.º 204/07.

Nota-se no Quadro 11 que os financiamentos da Saúde em blocos específicos, permitem a segregação dos recursos, facilitando a visualização da destinação dos recursos.

Conforme menciona Andrade (2007, p. 169), o Fundo é um instrumento legal, de natureza contábil, orçamentária e financeira, destinado a gerir centralizadamente a totalidade dos recursos da saúde do município, gerenciado pelo Secretário Municipal de Saúde e deve dispor de contas bancárias específicas para cada fonte de recursos:

1. Atenção Básica;
 2. Média e alta complexidade (MAC);
 3. Vigilância em Saúde;
 4. Gestão do SUS;
 5. Assistência farmacêutica tendo uma conta por componente, respeitados acordos de empréstimo em contas específicas:
- Componente da Assistência Farmacêutica Básica;

- Componente Estratégico da Assistência Farmacêutica;
- Componente de Medicamentos de Dispensação Excepcional.

O Fundo Municipal de Saúde compõe-se de: Lei de criação; regulamento, se necessário, plano de contas contábil, elenco de contas corrente em seu nome, complementado pela especificação do tipo / origem do recurso, devendo utilizar o CNPJ da própria Prefeitura (Platt Neto, 2009).

A comprovação da aplicação dos recursos repassados pelo Fundo Nacional de Saúde aos demais fundos de saúde dar-se-á mediante o Relatório de Gestão, elaborado anualmente e aprovado pelos respectivos Conselhos Municipais de Saúde.

O Fundo Municipal de Saúde deve elaborar as ações e serviços de saúde, definindo um Teto Financeiro Geral do Município (TFGM) com base na Programação Pactuada e Integrada (PPI) que é submetido às Secretarias de Estado da Saúde e aprovado pelo Conselho Municipal de Saúde (Andrade, 2007).

A prestação de contas é obrigatória, no caso de recursos de convênios o gestor deve prestar contas ao Ministério da Saúde, na forma estabelecida no convênio e na legislação pertinente. A prestação de contas do Fundo Municipal de Saúde deve ser feita separada para o Tribunal de Contas do Estado, compondo a prestação de contas anual do município. Deve-se prestar contas também ao Conselho Municipal de Saúde no período acordado ou definido em legislação municipal, sendo composta basicamente de: demonstrativo de receita e despesa, relação de pagamento, extrato das contas bancárias.

Os conselhos municipais, são instituídos por lei, com composição partidária (governo e usuários), são órgãos colegiados que funcionam em caráter permanente e deliberativo; atuam na formulação de estratégias da política e fixação das metas do setor no âmbito municipal, bem como fiscalizam e acompanham as ações específicas de cada setor e movimentação dos recursos repassados ao fundo (Cruz, 2006).

O Relatório de Gestão aprovado pelo respectivo Conselho é encaminhado ao Ministério da Saúde. A preparação dos Relatórios de Gestão, segundo Kohama (2008, p. 145) “constitui tarefa típica e insubstituível dos gestores do SUS”. São compostos de programação e execução física e financeira do orçamento; de projetos e plano municipal de saúde; comprovação dos resultados alcançados quanto à execução do plano municipal de saúde; demonstrativo do quantitativo de recursos próprios aplicados no setor saúde, bem como as transferências recebidas de outras instâncias do SUS; e documentos adicionais avaliados nos órgãos colegiados de deliberação do SUS.

A Portaria do Ministério da Saúde n.º 95, de 26 de janeiro de 2001, exalta a Norma operacional da assistência à saúde (NOAS), que amplia as responsabilidades dos municípios na Atenção Básica; define o processo de regionalização da assistência; e procede a atualização dos critérios de habilitação de Estados e municípios.

Segundo Andrade (2007, p.169), “é preciso mecanismos gerenciais e tecnológicos que possam fornecer relatórios orçamentários, financeiros e patrimoniais evidenciando informações e dados necessários ao bom desempenho da instituição”. Esses dados devem estar contidos no Relatório de Gestão do Fundo não só com o intuito de atender a fiscalização, mas também a comunidade.

3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

3.1 APRESENTAÇÃO DO ENTE ESTUDADO

Nessa seção apresentam-se os entes selecionados para a pesquisa, e sua organização administrativa ligada à função saúde. Aborda-se o Município de Florianópolis, a Secretaria Municipal de Saúde, o Fundo Municipal de Saúde e o Conselho Municipal de Saúde, caracterizando dessa forma a Saúde no Município selecionado.

3.1.1 Município de Florianópolis

Florianópolis é a capital de Santa Catarina e está localizada no centro-leste do Estado, sendo banhada pelo Oceano Atlântico. Grande parte do município (97,23%) está situada na Ilha de Santa Catarina. Segundo dados da Prefeitura Municipal de Florianópolis, a economia é baseada nas atividades de comércio, prestação de serviços públicos, indústria de transformação e turismo. A área do município, compreendendo a parte continental e a ilha, é de 436,5 km² (PMF, 2009a).

A população de Florianópolis, segundo estimativas (IBGE, 2009a), em 2008 era de 402.346 habitantes e representa 6,7% da população estadual. No período de 1991-2000, o município teve uma taxa média de crescimento anual de 3,30%, passando de 258.383 habitantes em 1991 para 342.315 em 2000. No mesmo período, a taxa de urbanização passou de 94% para 97%. No período de 2001-2005, segundo estimativas do IBGE, o município apresentou um incremento populacional médio anual de 3% ao ano, muito superior ao observado no estado de Santa Catarina (1,87%), estando entre as 6 capitais do Brasil que apresentaram os maiores incrementos (IBGE, 2009a).

A Tabela 1 apresenta a população estratificada por faixa etária e sexo, no ano de 2007 do Município de Florianópolis. Para essa análise e de outras Tabelas, utilizou-se a população de Florianópolis em 2007, que era aproximadamente de 396.723 habitantes (IBGE, 2009b).

Tabela 1: População por faixa etária e sexo. Florianópolis, 2007

Faixa Etária	Masculino		Feminino		Total	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Menor 1	2.892	1,5	3.025	1,47	5.917	1,49
1 a 4	11.829	6,15	12.376	6,04	24.205	6,10
5 a 9	15.527	8,08	16.301	7,96	31.828	8,02
10 a 19	36.848	19,18	39.168	19,13	76.016	19,16
20 a 49	92.844	48,34	98.754	48,25	191.598	48,29
50 a 59	15.969	8,31	17.274	8,44	33.243	8,37
60 e +	16.146	8,40	17.770	8,68	33.916	8,54
Total	192.055	100,0	204.668	100,0	396.723	100,0

Fonte: SMS (2009a).

Observa-se que quase metade do contingente populacional (49,3%) está concentrada na faixa etária de 20 a 39 anos. Os menores de 1 ano representam somente 1,5% do total, mas a população abaixo de 15 anos, quase um quarto (24%) da população. Os maiores de 60 anos residentes no município já correspondem a 8,4% do total, sendo que 58,4% das pessoas nesta faixa etária são mulheres.

Em 2000, o Índice de Desenvolvimento Humano de Florianópolis foi de 0,875, o que é considerado alto (IDH-M maior que 0,8). Em relação aos demais municípios do Brasil, Florianópolis apresenta uma ótima colocação, ocupa a 4ª posição entre mais de 5.500 municípios; no estado, Florianópolis ocupa a 1ª posição. O Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) mede o nível de desenvolvimento humano dos países, estados e cidades, utilizando como critério a educação (alfabetização e taxa de matrícula), longevidade, (expectativa de vida ao nascer) e renda (PIB *per capita*) (IBGE, 2009b).

A Tabela 2 apresenta o IDH do município de Florianópolis e seus componentes do ano de 1991 e 2000 e a variação apresentada.

Tabela 2: Índice de Desenvolvimento Humano Municipal e seus componentes. Florianópolis, 1991 e 2000

	1991	2000	Variação
Índice de Desenvolvimento Humano Municipal	0,824	0,875	6,2%
Educação	0,898	0,960	6,9%
Renda	0,803	0,867	8,0%
Longevidade	0,771	0,797	3,5%

Fonte: SMS (2009a).

Os dados apresentados nas Tabelas 1 e 2, são utilizados pelos administradores públicos para planejamento da alocação de recursos na área da saúde e em outras áreas, com a finalidade de saber a demanda da população. Na área da saúde a longevidade é um indicador importante. Como citado na fundamentação teórica, um dos papéis principais do gestor

público é atingir a máxima racionalidade no emprego do dinheiro público, para realização de bens e serviços para a coletividade.

O Município de Florianópolis está dividido administrativamente na área da saúde em cinco Regionais, com área de abrangência e geoprocessamento definidos. Cada regional possui sua sede gerencial e é responsável pela vigilância e acompanhamento do desempenho da atenção à saúde pelas equipes de saúde da sua área de abrangência. A Tabela 3 apresenta a distribuição dos Centros de Saúde por Regional, contingente populacional por área de abrangência e o número de habitantes em áreas de interesse social, número de equipes de Saúde da Família (SF) e de Saúde Bucal (SB) e o percentual de cobertura populacional pelo cadastramento realizado pela Prefeitura em setembro de 2007 (SMS, 2009a).

Tabela 3: Distribuição populacional e das equipes de Saúde da Família (PSF) e Saúde Bucal (SB) por área de abrangência do Centro de Saúde; população em áreas de interesse social e cobertura populacional (Continua 1/2)

	Centro de Saúde	População	População em risco social	% pop. risco social	Eq. PSF	Eq. SB	% População cadastrada
R. CENTRO	Agronômica	16.863	5.550	32,9%	3	1	51,45
	Policlínica/Centro	34.491			-	-	60,02
	Monte Serrat	12.638	4.228	33,4%	2	1	52,57
	Prainha	7.888	3.260	41,3%	2		80,83
	Trindade	19.187	3.015	15,7%	3		55,34
	Subtotal	91.067	16.053	17,6%	10	2	
REGIONAL CONTINENTE	Abraão	19.991			2	1	72,58
	Balneário	8.982	257	2,8%	2	1	76,51
	Capoeiras	10.298	472	4,5%	3	1	82,87
	Coloninha	6.070	491	8,1%	1		76,47
	Estreito	7.376			3	1	94,77
	Jardim Atlântico	4.371	148	3,4%	1	1	81,79
	Monte Cristo	14.605	5.999	41%	5	1	78,96
	Morro da Caixa	7.282	3.796	52,1%	-		81,35
	Policlínica	12.861			-		81,24
	Sapé	5.751			2		78,88
	Vila Aparecida	5.784	3.951	68,3%	1		70,15
	Subtotal	103.371	15.114	14,6%	20	6	
REG. LESTE	Barra da Lagoa	5.035			1		81,57
	Canto da Lagoa	1.034			-		-
	Córrego Grande	7.055			2	1	84,76
	Costa da Lagoa	762			1		91,74
	Itacorubi	15.854	628	3,9%	2	1	80,59
	João Paulo	4.009			1	1	82,67
	Lagoa Conceição	8.074			2		79,79
	Pantanal	7.340	398	5,4%	1		72,11
	Saco Grande	12.317	4.301	33%	4	2	85,05
	Subtotal	61.580	5.327	8,6%	14	5	

Tabela 3: Distribuição populacional e das equipes de Saúde da Família (PSF) e Saúde Bucal (SB) por área de abrangência do Centro de Saúde; população em áreas de interesse social e cobertura populacional
(Continuação 2/2)

REGIONAL NORTE	Cachoeira B. Jesus	6.090	1.011	16,6%	2	1	77,34
	Canasvieiras	9.448	375	4%	3		82,14
	Ingleseles	19.102	741	4%	5	1	85,77
	Jurere	4.636	-	-	1		80,79
	Ponta das Canas	3.796	-	-	1	1	86,90
	Ratones	2.282	-	-	1		109,9
	Rio Vermelho	7.847	-	-	2		99,19
	S. Antônio Lisboa	6.842	-	-	2		82,42%
	Vargem Grande	3.134	-	-	1		122,66%
	Vargem Pequena	1.386	-	-			89,90%
	Subtotal	64.563	2.127	3,3%	18	3	
REGIONAL SUL	Alto Ribeirão	3.448	-	-	1	-	75,20
	Armação	3.751	-	-	1	-	88,72
	Caieira Barra do Sul	244	-	-	-	-	-
	Campeche	6.889	-	-	2	1	80,79
	Carianos	6.538	121	1,8%	2	1	88,87
	Costeira Pirajubaé	10.758	1.976	18,3%	3	-	74,15
	Fazenda do Rio Tavares	5.143	433	8,4%	2	1	97,03
	Morro das Pedras	4.632	562	12,1%	2	-	83,95
	Pântano do Sul	2.983	23	0,8%	1	1	84,41
	Ribeirão da Ilha	3.611	-	-	1	-	68,91
	Rio Tavares	6.046	-	-	2	1	77,36
	Saco dos Limões	12.211	3.373	27,6%	3	-	77,22
	Tapera	9.888	6.494	65,6%	3	-	95,10
	Subtotal	76.142	12.982	17%	23	5	
	Total	396.723	50.735	12,78%	85	21	76,66%

Fontes: SMS (2009d).

Os dados da Tabela 3 são utilizados para análise da expansão da cobertura populacional dos serviços da saúde, principalmente ao se considerar a projeção do crescimento médio populacional de 3% ao ano. Também é de grande valia na programação da instalação de novos Centros de Saúde, bem como a ampliação das instalações físicas dos já existentes.

Quanto ao cadastramento domiciliar citado a cobertura populacional encontra-se em 76,6%. Em 2006 e 2007 foram ampliadas as equipes de Saúde da Família, passando de 63 equipes em 2005 para 85 equipes de Saúde da Família em 2007 e 21 equipes de Saúde Bucal em 2007. Contudo percebe-se ainda a fragmentação da assistência em algumas dimensões, principalmente na área de atenção especializada, que representa o conjunto de procedimentos de alta tecnologia e alto custo e os serviços qualificados (SMS, 2009d).

As cinco regionais de Saúde são administradas pela Secretaria Municipal de Saúde, conforme apresentado na Tabela 3 atendendo principalmente os serviços de atenção básica. Conforme o Plano Municipal da Saúde, o Programa de Saúde da Família tem como objetivo

realizar vigilância permanente, rastreando suas micro-áreas e detectando problemas que possam interferir no estado de saúde da população; prevenir os agravos à saúde e oferecer tratamento para recuperação ou controle de doenças. (SMS, 2009c)

As principais atividades que o PSF desenvolve são:

- a) consultas médicas e de enfermagem;
- b) atividades de enfermagem;
- c) visitas domiciliares; e
- d) atividades de vigilância à saúde.

Os serviços de Alta Complexidade Ambulatorial encontram-se ainda na sua maioria sob gestão estadual e gera dificuldades na atenção integral à saúde. A efetiva implantação da política de alta complexidade ainda não ocorreu. A insuficiência de estruturas regionais com capacidade tecnológica e humana faz com que haja uma sobrecarga do sistema e um desequilíbrio na oferta. A fragilidade nos processos de pactuação intergestores, o baixo financiamento, o insuficiente processo regulatório e as diversidades operativas são problemas estritamente vinculados (SMS, 2009c).

Com a adesão ao Pacto pela Saúde ocorrida em 20 de julho de 2007, através da Deliberação CIB n.º 066/2007 e homologada pela Portaria do Ministério da Saúde n.º 2.238 de 11 de setembro de 2007, Florianópolis passa assumir gradativamente os serviços de média e alta complexidade em constante pactuação com a Secretaria de Estado da Saúde, conforme prevê o Termo de Compromisso do Pacto de Gestão (SMS, 2009c).

3.1.2 Secretaria Municipal de Saúde

A Secretaria Municipal de Saúde de Florianópolis, criada pela Lei Municipal n.º 1.674 em 23 de novembro de 1979, constitui parte da Administração direta e exerce atribuições de sua competência legal e regulamentar, com o auxílio dos órgãos que compõem a Administração Municipal. Parte integrante do Sistema Único de Saúde (SUS) é signatária do Pacto pela Saúde desde julho de 2007.

Conforme sua Lei de criação, no art. 17, a atuação da Secretaria Municipal tem por principal objetivo, na área de suas respectivas competências:

- II – Promover a execução dos programas de governo;
- V – Avaliar o comportamento administrativo das subestruturas sob sua responsabilidade e diligenciar no sentido de que sejam confiadas a dirigentes capacitados;
- VIII – Fiscalizar a aplicação e utilização de dinheiro, valores e bens públicos;

- IX – Acompanhar os custos globais dos programas setoriais do governo, a fim de alcançar uma prestação econômica de serviços;
 X – Fornecer aos órgãos integrantes dos subsistemas de sustentação e manutenção as informações e elementos necessários à gestão financeira, patrimonial e de pessoal.

Conforme mencionado a Secretaria Municipal de Saúde (SMS), tem como um dos objetivos principais fiscalizar a aplicação e utilização de dinheiro, valores e bens públicos, isso envolve fazer o acompanhamento dos custos globais dos programas setoriais. Apesar da Lei de criação ser datada no ano de 1979, a municipalização dos serviços e ações de saúde só ocorreu durante o ano de 1991, de modo que apenas em 1992 é que se percebeu este fato principalmente na produção de consultas médicas e de modo menos intenso nos procedimentos odontológicos (SMS, 2009b)

Atualmente a Secretaria Municipal de Saúde, esta organizada administrativamente conforme a Ilustração 5.

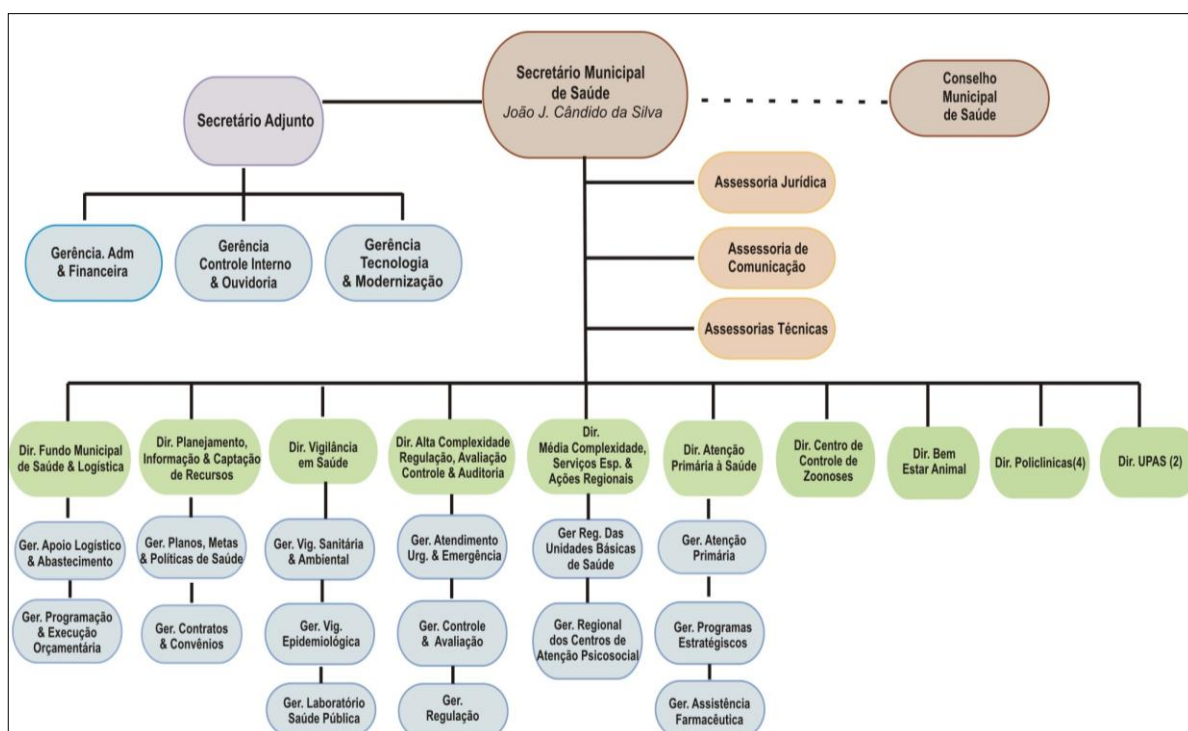


Ilustração 5: Organograma da Secretaria Municipal de Saúde de Florianópolis

Fonte: SMS (2009a).

A Secretaria de Saúde do Município de Florianópolis esta composta no seu nível gerencial central, além do Gabinete do Secretário, por dois departamentos: o Gabinete do Secretário Adjunto e o Conselho Municipal da Saúde, de acordo com a Ilustração 4.

Além do nível gerencial central encontra-se o nível intermediário, compõe-se de: Assessoria Jurídica, Assessoria de Comunicação e Assessorias Técnicas. Por fim, tem-se a

base administrativa da Secretaria, onde estão as Diretorias seguidas das Gerências, divididas conforme os programas e áreas de atuação da Secretaria.

De acordo com o relatório de gestão de 2008, ano base 2007, a Secretaria conta com a força de trabalho de 2.297 pessoas, distribuídas conforme Tabela 4. A análise desses dados auxilia os gestores nos processos decisórios que visam a composição do quadro funcional.

Tabela 4: Distribuição dos funcionários da SMS, por função e vínculo, de 2007

Categorias	Total	Em função administrativa	PMF-efetivo	SES-Efetivo	MS-Efetivo	PMF-CTD
Médico	220	17	170	01	16	33
Odontólogo	97	9	70	03	05	19
Enfermeiro	142	26	72	12	-	58
Farmacêuticos	17	9	06	-	-	11
Psicólogos	27	3	14	02	-	11
Assistente Social	09		05	01	-	03
Bioquímico	09		04	05	-	-
Técnico de Enfermagem	226	13	119	02	-	105
Técnico de Laboratório	8		03	-	5	-
Auxiliar de Enfermagem.	90		79	6	5	-
Atendente consultorio dentário	29	1	25	-	-	04
Estagiário conv. Feesc e CIEE	200					(AFLOV)
Agente Comunitário de saúde	583		-	-	-	583
Agentes da Dengue	91	-	-	-	05	(AFLOV)
Aux de serviços gerais	80		76	01	03	86
Motoristas	21		21	-	-	-
Outros	354		227	42	20	65
Terceirizado (Limpeza e Vigilância)	94					
Total:	2.297	78	891	75	59	978

Fonte: SMS (2009d).

Observa-se na Tabela 4 o elevado número de estagiários e funcionários com contrato de trabalho ligados a outra instituição, como a Associação Florianopolitana de Voluntários (AFLOV). O que dimensiona bem a necessidade de criação de novos cargos e concurso público. Os funcionários da SMS estão alocados nas diversas estruturas que a Secretaria mantém, conforme Tabela 5.

Tabela 5: Tipos de Unidade de Saúde em Florianópolis 2007

Tipo de Unidade de Saúde	Total
Unidades Básicas	48
Policlínicas	4
Unidades de Pronto-Atendimento	2
Laboratório Municipal	1
Centros de Atenção Psico-social-(CAPS)	3
Farmácia Escola	1
Farmácia popular	2
Centro de zoonoses	1

Fonte: SMS (2009d).

Conforme se observa na Tabela 5, em Florianópolis existe um total de 62 unidades de saúde administradas pela Secretaria Municipal da Saúde, mais o próprio prédio administrativo, sede da Secretaria Municipal e o almoxarifado localizado no bairro Estreito, na Grande Florianópolis. De forma aproximada, analisando os dados da Tabela 4 com a Tabela 5, estariam alocadas 35 pessoas por unidade da Secretaria Municipal da Saúde.

A Secretaria Municipal de Saúde é parte da administração direta da Prefeitura Municipal de Florianópolis (PMF); e um órgão pertencente ao Sistema Único de Saúde (SUS), cuja gestão maior, no sentido normativo é federal, via Ministério da Saúde. Para manutenção das atividades e serviços de saúde, recebe recursos diretamente da PMF, e transferência do Estado e da União (SMS, 2009c). Conforme citado na página 83, principalmente da União e Estado após o Pacto de Saúde que ocorreu em 2007.

Do ponto de vista financeiro e orçamentário, a SMS não compõe uma unidade de alocação de despesa da Administração Municipal. A Emenda Constitucional n.º 29/00, no art. 7, acrescentou no art. 77 do ADCT a seguinte redação:

§ 3º Os recursos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinados às ações e serviços públicos de saúde e os transferidos pela União para a mesma finalidade serão aplicados por meio de Fundo de Saúde que será acompanhado e fiscalizado por Conselho de Saúde, sem prejuízo do disposto no art. 74 da Constituição Federal.

Nesse íterim, assim como as receitas para os serviços e ações de saúde serão aplicadas por meio do Fundo de Saúde, as despesas vinculadas são executadas através do Fundo Municipal de Saúde. Na Lei Municipal n.º 1.3045/08, que constitui a LOA do Município de Florianópolis para o exercício de 2009, na qual foram estimadas as receitas e fixadas as despesas para o Município, foi fixado de despesa na função Saúde para 2009 do valor de R\$ 202, 7 milhões e estimado de despesa do Fundo Municipal de Saúde R\$ 201, 5

milhões, o que representa 99,40% das despesas com função saúde são prevista através do FMS.

Na Tabela 6 segue as despesas empenhadas na função Saúde no período de 2004 a 2008, por órgão da Administração direta e indireta.

Tabela 6: Despesas empenhadas na função Saúde por órgãos da Administração, de 2004 a 2008

Valores em R\$ 1,00

Despesas Empenhadas	2004	2005	2006	2007	2008
DESPESAS COM FUNÇÃO SAÚDE					
39 Engargos Gerais do Município	2.001.364	2.612.547	2.129.854	2.207.095	2.572.510
35 Fundo Municipal de Saúde	52.693.525	59.438.344	74.386.461	89.709.715	120.287.421
15 Secretaria Municipal de Administração	6.097	5.669	-	-	-
Total	54.700.986	62.056.560	76.516.315	91.916.809	122.859.930

Fonte: Adaptado do demonstrativo referente do anexo 9 da Lei n.º 4.320/64 (PMF, 2004 a 2008).

Conforme pode ser visto na Tabela 6, nos anos analisado as despesas empenhadas com função Saúde foram realizadas grande parte através do Fundo Municipal de Saúde. No ano de 2004 as despesas do FMS representaram 96,33% das despesas com ações e serviços de saúde; em 2005 95,78%; em 2006 97,22%; em 2007 97,6% e em 2008 97,91%. Apenas nos anos de 2004 e 2005, as despesas da função Saúde representaram mais 3% de encargos, sendo alocadas em Encargos Gerais do Município. Desse modo, percebe-se que as despesas com função Saúde em Florianópolis tramitam pelo FMS.

Nas próximas seções serão apresentados através de tabelas, os valores das demais funções de governo da PMS, assim como um desmembramento das despesas do FMS por elemento de despesa.

3.1.3 Fundo Municipal de Saúde

O Fundo Municipal de Saúde de Florianópolis foi criado pela Lei Municipal n.º 3.081, de 21 de novembro de 1988 e tem como objetivo desenvolver ou apoiar programas de trabalho e projetos relacionados com a saúde pública, individual e coletiva, e com o meio ambiente, no âmbito do Município de Florianópolis.

O Fundo Municipal de Saúde (FMS) tem duração indeterminada, natureza contábil, gestão autônoma e é administrado pela Secretaria Municipal de Saúde do Município de Florianópolis. (SMS, 2009b)

A movimentação, a aplicação e administração dos recursos do Fundo Municipal de Saúde, são de responsabilidade do Secretário Municipal da Saúde através da Unidade de Apoio Administrativo e em conjunto com o servidor designado pelo Prefeito Municipal.

Segundo a Lei Municipal n.º 3.081/88, em seu art. 3º, constituem recursos financeiros do Fundo:

- I - As dotações previstas no Orçamento Geral do Município;
- II - As contribuições, subvenções e auxílios de órgãos da Administração Direta e Indireta, Federal, Estadual e Municipal;
- III - As receitas oriundas de Convênios, acordos e contratos celebrados entre o Município e instituições públicas e privadas, cuja execução seja de competência da Secretaria Municipal de Saúde ou equivalente;
- IV - AS dotações recebidas de pessoas físicas ou jurídicas ou organismos públicos nacionais ou estrangeiros;
- V - O produto da alienação de material ou equipamento inservível, observada a legislação vigente;
- VI - A remuneração oriunda e aplicação financeira;
- VII - Outras receitas especificamente ao Fundo;
- VIII - OS saldos de exercícios anteriores.

Conforme sua Lei de criação o Fundo Municipal da Saúde de Florianópolis, recebe recursos das esferas da União, Estado e Município. Na Tabela 7 apresenta-se as receitas arrecadas no período de 2004 a 2008, alocadas no FMS.

Tabela 7: Receitas e Transferências arrecadas pelo FMS, de 2004 a 2008

Valores em R\$ 1,00

Receita Arrecadada	2004	2005	2006	2007	2008
Receitas Correntes					
Receita Tributária	2.986.402	3.153.774	4.757.543	6.385.959	8.236.872
Impostos	1.811.771	2.068.909	3.451.255	5.037.581	6.616.327
Taxas	1.174.631	1.084.865	1.306.288	1.348.378	1.620.545
Receita Patrimonial	576.425	559.786	447.073	732.558	846.691
Transferências Correntes	11.567.744	14.337.062	23.095.204	21.696.206	30.641.267
Transf. da União	11.319.955	13.502.210	18.690.600	21.353.324	28.322.111
Transf. do Estado	232.589	364.852	399.604	253.500	2.246.636
Transf. do Exterior	15.200	-	-	-	-
Transf. de Convênio	-	470.000	4.005.000	89.381	72.520
Outras Receitas Correntes	492.520	554.485	444.305	2.028.333	715.296
Receitas de Capital					
Transferências de Capital	-	-	-	-	3.093.493
Total	15.623.092	18.605.106	28.744.125	30.843.056	43.533.618

Fonte: Adaptado do anexo 10 da Lei n.º 4.320/64 (FMS, 2004 a 2008).

Conforme demonstra a Tabela 7, o FMS se apropria de receita tributária, receita patrimonial, transferências correntes, além de outras receitas correntes e receitas de capital. As receitas tributárias são a segunda maior fonte de receita do FMS, são decorrentes de impostos e taxas. Da receita de imposto está alocado o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), receita prevista no art. 158, da Constituição Federal de 1988: “pertencem aos

municípios: I – o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos.” As taxas são decorrentes da fiscalização de vigilância sanitária.

Observa-se que das receitas do FMS, a que representam maior fonte de recursos são as transferências correntes. Na Tabela 7, abriu-se essa conta de transferências correntes para análise da origem dos recursos que compõe essa receita. Pode-se observar grande parte desses recursos de transferências são repassados ao município pela União. Os recursos transferidos da União para o Município são provenientes na sua maioria do Sistema Único de Saúde (SUS); recursos esses destinados a manutenção dos programas de saúde federal que são aplicados a nível municipal, um exemplo é o Programa Saúde da Família e Programa Saúde do Trabalhador.

Ao analisar a tabela percebe-se o aumento da receita do ano de 2005 para 2006, de certa de 54%. Esse fato deve-se principalmente a receita de transferência de convênio em 2006 de R\$ 4.005.000,00, único ano que essa receita chega a milhões. Conforme consta no anexo 10 da Lei n.º 4.320/64, do Fundo Municipal de Saúde, essa receita de convênio veio de recursos do Fundo Nacional de Saúde.

Observa-se também que apenas no ano de 2008 houve receitas de capital, segundo o mesmo anexo, referem-se a recursos de transferências de convênio, grande parte pelo governo estadual para reforma e ampliação das policlínicas.

Conforme citado anteriormente (p. 87), os recursos do FMS são administrados pela Secretaria Municipal de Saúde em conjunto com o Conselho Municipal de Saúde, que exercer um papel de acompanhamento e fiscalização dos recursos.

O Conselho Municipal de Saúde de Florianópolis foi constituído pela Lei Municipal n.º 3.291, de 1º de novembro de 1989. Sua lei de criação define suas atribuições e competências. (CMS, 2009)

Em janeiro de 1993 houve uma alteração na referida lei, pela Lei n.º 3.970, e em junho do mesmo ano instituiu-se um Regimento Interno. Segundo o Plano Municipal de Saúde (SMS, 2009c p. 74), “existe a necessidade de emitir uma nova Lei substitutiva e um Regimento Interno atualizado, buscando aproximar-se de um conceito mais atual de participação popular”.

O Regimento Interno, em seu art. 2º, define o CMS como órgão deliberativo que tem por finalidade atuar na formulação das estratégias e no controle de execução da Política Municipal de Saúde, inclusive nos aspectos econômicos e financeiros, em acordo com as

diretrizes e normas do Sistema Único de Saúde. O Conselho Municipal de Saúde é presidido pelo Secretário Municipal de Saúde.

Segundo o Plano Municipal de Saúde (SMS, 2009c p.131), “até 1993, o funcionamento do CMS de Florianópolis esteve no limite da formalidade, com reuniões ordinárias nem sempre sistemáticas e sem participação efetiva dos conselheiros na tomada de decisões.”

Em sua configuração atual, o CMS funciona através de reuniões ordinárias mensais, podendo sempre que necessário, também convoca reuniões extraordinárias. Estando listadas nove tipos diferentes de comissões de trabalho. As mais visíveis, contudo, são a Comissão de Acompanhamento de Finanças e Orçamento e a Comissão de Saúde do Idoso, além de certa atuação da Comissão de Saúde Mental e da Comissão de Planejamento Familiar. (CMS, 2009)

Sobre o desempenho do CMS em Florianópolis, o Plano Municipal de Saúde avaliou que seus conselheiros vêm participando mais ativamente do processo decisório do que em épocas passadas, destacando-se principalmente as comissões mencionadas. (SMS, 2009c) Através do Relatório Anual de Gestão, publicado pela SMS, é possível saber todas as reuniões ordinárias e extraordinárias do CMS feitas durante o ano, além das resoluções e temas apreciados pelo CMS.

Em maio de 2000, o CMS decidiu criar os Conselhos Locais de Saúde (CLS), visando o desdobramento do órgão no âmbito municipal. Existe uma normativa para o funcionamento destes órgãos, contudo segundo a SMS seu papel ainda é inexistente e, mesmo com variadas tentativas, os CLS nem sempre se mantêm em atividade. (SMS, 2009c)

3.2 OBTENÇÃO E COLETA DE DADOS

O Município de Florianópolis foi escolhido para análise da composição da função saúde e a expressividade de investimentos nessa despesa comparada com as demais, pela proximidade física do pesquisador com o Município.

Os dados consultados sobre o Município pesquisado são os provenientes dos relatórios e demonstrativos contábeis produzidos em atendimento à Lei nº 4.320/64 e à Lei Complementar nº 101/00; referentes aos anos de 2004 a 2008.

Buscou-se no sítio eletrônico da Prefeitura Municipal de Florianópolis (PMF) os demonstrativos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), do período de 2004 a 2008, que são de publicação obrigatória. Contudo,

observou-se que estavam completos apenas os demonstrativos do exercício financeiro de 2008, disponível após o mês de maio de 2009. Os demonstrativos referentes aos outros anos apresentavam dificuldades para tabulação e análise na presente pesquisa. Vários exercícios financeiros não apresentam as publicações do 6º bimestre ou do 3º quadrimestre; verificou-se a impossibilidade de impressão de relatórios disponíveis, em função de erros na configuração dos arquivos digitais em formato HTML, além de erros que impossibilitam a compreensão dos dados dos relatórios, pois a descrição das contas aparece sobre os números dos relatórios.

Dessa forma, os demonstrativos utilizados na pesquisa foram solicitados diretamente a Contadora Geral da Prefeitura Municipal de Florianópolis que prontamente forneceu todos os demonstrativos utilizados: o RREO, e demonstrativos do Fundo Municipal de Saúde (FMS), publicados em atendimento a Lei n.º 4.320/64.

No Quadro 12 constam os demonstrativos utilizados como fontes de pesquisas para as análises.

Demonstrativos da Lei n.º 4.320/64		Demonstrativos da L.C. n.º 101/00
Prefeitura Municipal de Florianópolis (PMF)	Fundo Municipal de Saúde (FMS)	Prefeitura Municipal de Florianópolis (PMF)
Balanco Geral Anual Consolidado: Anexo 7 - Demonstrativos de Funções, Subfunções e Programas por Projetos e Atividades; Anexo 9 – Demonstrativo da Despesa por Órgãos e Funções.	Balanco Geral do FMS: Anexo 2 – Resumo Geral da Despesa-Administração Indireta; Anexo 8 – Demonstrativo de Despesa por Funções, Subfunções e Programas, conforme o vínculo dos recursos; Anexo 9 – Demonstrativo da Despesa por Órgãos e Funções; Anexo 10 – Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada.	Relatório Resumido da Execução Orçamentária: Anexo II - Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção; Anexo XVI - Demonstrativo da Receita de Impostos Líquida e das Despesas Próprias com Ações e Serviços Públicos de Saúde;

Quadro 12: Demonstrativos utilizados na pesquisa

Fonte: Coletados para a pesquisa.

Para coletar os dados dos relatórios do RREO, alguns critérios foram estabelecidos:

1) Utilização das despesas empenhadas, em conformidade com o art. 35 da Lei n.º 4.320/64, que determina que pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas. 2) O outro critério foi somar despesas intra-orçamentárias com despesas normais. De acordo com a Portaria Interministerial n.º 338/06, considera-se como intra-orçamentária:

as operações que resultem de despesas de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes da aquisição de materiais, bens e serviços, pagamento de impostos, taxas e contribuições, quando o recebedor dos recursos também for órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de governo.

Considerando os valores de despesas intra-orçamentárias pouco expressivos diante das cifras orçamentárias, esse tipo de operação não será estudado separadamente. Auxiliando para fins de comparação entre os períodos estudados, já que dos períodos de 2004 a 2006 essa separação não existia.

Para corrigir a desvalorização da moeda, causada pela inflação, foi utilizado o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA). Criado em 1980 com o objetivo de oferecer a variação dos preços no comércio para o público final, desde julho/1999 esse indexador é utilizado como índice oficial da inflação do Brasil, calculado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). O IPCA é calculado mensalmente e abrange as famílias com rendimentos mensais compreendidos entre um e quarenta salários-mínimos, qualquer que seja a fonte de rendimentos, e residentes nas áreas urbanas de nove regiões metropolitanas do país, além do município de Goiânia e Brasília (IBGE, 2009).

Na Tabela 8 estão os Índices anuais de inflação, registrados pelo IPCA, assim como os fatores de ajuste para o final do exercício financeiro de 2008.

Tabela 8: Índice de Nacional de Preço ao Consumidor Amplo, período de 2004 a 2008

Exercício Financeiro	2004	2005	2006	2007	2008
IPCA	7,60%	5,69%	3,14%	4,46%	5,90%
Fator médio de cada ano	1,0373	1,0281	1,0156	1,0221	1,0291
Fator cheio de cada ano	1,0760	1,0569	1,0314	1,0446	1,0590
Fator de ajuste para o final de 2008	1,2509	1,1730	1,1235	1,0824	1,0291
Inflação acumulada	25,09%	17,30%	12,35%	8,24%	2,91%

Fonte: Adaptado de IBGE (2009b).

Observa-se na Tabela 8 que a inflação acumulada de 2004 a 2008, foi de 25,09%. Por meio da Tabela 8 os valores monetários da presente pesquisa serão atualizados com os percentuais da linha “Fator de ajuste para o final de 2008”, possibilitando a comparação dos valores sem influência da desvalorização da moeda.

3.3 TABULAÇÃO E AJUSTE DOS DADOS

Para a análise sobre a composição e a expressividade das despesas com Saúde do Município de Florianópolis, faz-se necessário ajustar alguns dados. O primeiro ajuste, que pode ser acompanhado na Tabela 9, é a junção de despesas empenhadas, orçamentárias com intra-orçamentárias, dos anos de 2007 e 2008, já que desde a Portaria Interministerial n.º

338/06, essas despesas são apresentadas separadamente no Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO).

Tabela 9: Despesas Orçamentárias e Intra-orçamentárias do Município de Florianópolis, empenhadas por funções de Governo, de 2007 e 2008

Valores em R\$ 1,00

Nº	Despesas Empenhadas	2007			2008		
	Funções	Orçamentárias	Intra-orçamentárias	Total	Orçamentárias	Intra-orçamentárias	Total
1	Legislativa	22.336.865	1.673.393	24.010.258	24.642.273	1.906.191	26.548.464
2	Judiciária	3.344.784	0	3.344.784	6.944.217	0	6.944.217
3	Administração	193.380.553	896.566	194.277.119	120.915.550	966.581	121.882.130
4	Defesa Nacional	1.457	0	1.457	4.490	0	4.490
5	Segurança Pública	6.718.645	0	6.718.645	9.083.567	0	9.083.567
6	Relações Exteriores	0	0	0	94	0	94
7	Assistência Social	10.713.537	0	10.713.537	23.163.034	0	23.163.034
8	Previdência Social	29.341.938	9.074.527	38.416.464	33.799.456	4.958.145	38.757.600
9	Saúde	87.897.682	4.019.127	91.916.809	120.015.405	2.844.525	122.859.930
10	Trabalho	4.983.916	0	4.983.916	6.612.624	0	6.612.624
11	Educação	121.439.284	7.142.111	128.581.396	142.137.032	4.147.043	146.284.075
12	Direitos da Cidadania	14.600	0	14.600	0	0	0
13	Cultura	2.020.990	0	2.020.990	11.185.572	48.280	11.233.851
14	Urbanismo	53.991.275	0	53.991.275	112.276.790	0	112.276.790
15	Habitação	6.328.399	0	6.328.399	8.322.070	0	8.322.070
16	Saneamento	594.192	0	594.192	21.674.175	0	21.674.175
17	Gestão Ambiental	181.089	0	181.089	3.287.155	23.500	3.310.655
18	Agricultura	249.064	0	249.064	0	0	0
19	Comércio e Serviços	8.152.695	0	8.152.695	3.757.189	0	3.757.189
20	Energia Elétrica	0	0	0	0	0	0
21	Transporte	81.511	0	81.511	12.026	0	12.026
22	Desporto e Lazer	3.011.244	0	3.011.244	4.345.771	27.664	4.373.435
23	Encargos Especiais	14.435.768	0	14.435.768	19.342.340	0	19.342.340
24	Reserva de Contingência	0	0	0	0	0	0
Total		569.219.488,82	22.805.723,47	592.025.212,29	671.520.827,81	14.921.929,08	686.442.756,89
Expressividade das despesas orçamentárias e intra-orçamentárias		96,15%	3,85%	100,00%	97,83%	2,17%	100,00%

Fonte: Adaptado do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMF 2007 e 2008).

De acordo com a Tabela 9, percebe-se que as despesas intra-orçamentárias representam um percentual pequeno no total das despesas empenhadas nos anos de 2007 e 2008, corroborando para a soma das despesas na análise final.

Outro ajuste necessário foi a atualização monetária das despesas a serem utilizadas no presente trabalho. O ajuste monetário foi realizado de acordo com o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), conforme percentuais expressos na linha “Fator de ajuste para o final de 2008”, da Tabela 8.

Na Tabela 10 são apresentadas as despesas empenhadas dos anos de 2004 até 2008; já considerando as orçamentárias mais intra-orçamentárias, para os anos de 2007 e 2008, todas com ajuste monetário.

Tabela 10: Despesas empenhadas do Município de Florianópolis, por funções de governo, de 2004 a 2008

Valor em R\$ 1,00, com ajuste pelo IPCA, até 31/12/08

Nº	Funções	Despesas Empenhadas				
		2004	2005	2006	2007	2008
1	Legislativa	18.835.241	24.751.881	29.560.940	25.987.697	27.320.421
2	Judiciária	4.406.583	7.393.331	2.724.213	3.620.254	7.146.136
3	Administração	106.901.665	96.559.015	198.916.149	210.277.413	125.426.128
4	Defesa Nacional	0	0	4.906	1.577	4.621
5	Segurança Pública	1.841.310	5.524.937	1.260.760	7.271.980	9.347.692
6	Relações Exteriores	7.090	15.660	0	0	96
7	Assistência Social	13.445.889	15.693.571	10.423.841	11.595.884	23.836.552
8	Previdência Social	18.011.783	19.990.866	26.062.006	41.580.371	39.884.565
9	Saúde	68.423.974	72.791.012	85.963.401	99.486.903	126.432.360
10	Trabalho	2.580.781	1.919.101	4.872.895	5.394.382	6.804.901
11	Educação	103.616.641	120.179.303	123.614.484	139.171.115	150.537.615
12	Direitos da Cidadania	0	0	6.523	15.802	0
13	Cultura	4.660.921	3.197.803	2.039.811	2.187.435	11.560.501
14	Urbanismo	61.045.562	60.636.702	70.859.266	58.437.894	115.541.491
15	Habitação	5.919.269	2.241.872	5.282.945	6.849.594	8.564.053
16	Saneamento	0	0	110.778	643.128	22.304.401
17	Gestão Ambiental	2.976.557	2.471.119	235.464	196.004	3.406.920
18	Agricultura	21.970	1.548	21.714	269.576	0
19	Comércio e Serviços	2.957.982	2.665.560	8.412.615	8.824.135	3.866.438
20	Energia Elétrica	29.031.854	17.242.675	0	0	0
21	Transporte	23.873.692	24.037.536	184.971	88.224	12.375
22	Desporto e Lazer	4.630.176	3.287.185	2.929.555	3.259.245	4.500.602
23	Encargos Especiais	13.916.872	13.788.747	14.200.347	15.624.671	19.904.762
24	Reserva de Contingência	0	0	0	0	0
Total		487.105.818	494.389.425	587.687.583	640.783.283	706.402.629

Fonte: Adaptado do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMF 2004 a 2008).

Destaca-se que as despesas constantes na linha da função Saúde (função n.º10), são as mesmas apresentadas na Tabela 6, os valores da Tabela 10 encontram-se apenas corrigidos monetariamente.

Além de atualizar monetariamente as despesas da Prefeitura Municipal de Florianópolis (PMF), realizou-se também o mesmo processo para as despesas com a função Saúde, despesas apresentadas no Anexo II, do RREO da PMF, visto que as mesmas serão posteriormente utilizadas.

Apresentam-se na Tabela 11 as despesas empenhadas por subfunção, orçamentárias mais intra-orçamentárias da função de governo Saúde, já atualizadas monetariamente pelo IPCA, conforme a Tabela 8.

Tabela 11: Despesas empenhadas na Função Saúde, por subfunção, de 2004 a 2008

Valor em R\$ 1,00, com ajuste pelo IPCA, até 31/12/08

Despesas Empenhadas	2004	2005	2006	2007	2008
Subfunção					
Administração Geral	0	0	0	0	418.209
Previdência Básica	1.078.327	1.447.767	0	0	0
Atenção Básica	60.401.873	69.713.215	72.887.665	66.673.914	104.391.646
Assistência Hospitalar e Ambulatorial	6.936.149	1.616.695	2.486.386	4.047.165	10.671.618
Vigilância Sanitária	0	6.686	0	21.638.021	0
Proteção e Benefícios ao Trabalhador	7.625	6.648	0	0	0
Suporte Profilático e Terapêutico	0	0	7.147.342	4.272.552	5.274.223
Vigilância Epidemiológica	0	0	1.026.313	1.224.699	5.676.663
Alimentação e Nutrição	0	0	2.415.696	1.630.553	0
Total	68.423.973	72.791.011	85.963.401	99.486.903	126.432.360

Fonte: Adaptado do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMF, 2004 a 2008).

Realizou-se também o mesmo processo para as despesas do Fundo Municipal de Saúde de Florianópolis (FMS), visto que as mesmas serão posteriormente utilizadas.

Apresenta-se na Tabela 12 as despesas empenhadas pelo FMS, com base no anexo 2 (Lei n.º 4.320/64) que traz o Resumo Geral das Despesas, já atualizadas monetariamente pelo IPCA, conforme a Tabela 8.

Tabela 12: Resumo Geral das Despesas do FMS, de 2004 a 2008

Valores em R\$ 1,00, com ajuste pelo IPCA, até 31/12/08

Despesas Empenhadas	2004	2005	2006	2007	2008
Despesas Correntes	57.808.570	67.355.856	80.829.758	90.415.668	113.115.715
Pessoal e Encargos Sociais	31.207.300	38.190.129	46.987.938	54.326.412	72.312.994
Salário-família	4.785	8.013	13.500	14.452	27.607
Vencimentos e vantagens fixas- Pessoal Civil	24.897.738	32.653.081	41.291.616	45.158.667	58.875.585
Obrigações Patronais	3.383.990	2.182.855	1.928.417	2.364.368	4.575.783
Outras Despesas Variáveis- Pessoal Civil	591.472	430.129	895.530	807.875	1.924.384
Outras Despesas de Pessoal decor. Contr. De Terc.	2.329.315	2.717.376	2.820.819	1.630.915	3.887.601
Despesas de Exercícios Anteriores	0	86.107	0	0	94.797
Ressarc. De Despesa de Pessoal Requisitado	0	112.568	38.056	0	0
Aplicação entre órgãos- Seguridade Social	0	0	0	4.350.135	2.927.236
Outras Despesas Correntes	26.601.270	29.165.727	33.841.820	36.089.256	40.802.721
Transferências a inst. Privadas sem fins lucrativos	0	0	0	81.161	439.257
Outros Benefícios Assistenciais	17.800	18.165	18.576	18.647	18.218
Outros Benefícios de Natureza Social	0	0	19.983	0	31.346
Diárias-Civil	43.911	33.439	31.373	49.975	108.068
Material de Consumo	3.189.108	4.285.477	4.507.437	3.747.252	5.478.582
Material de Distribuição Gratuita	5.181.478	8.853.952	9.585.294	5.814.718	6.677.061
Passagens e Despesas com Locomoção	66.553	35.669	32.800	69.251	118.028
Serviços de Consultoria	0	10.550	11.987	0	0
Outros Serviços de Terceiros- P.Física	136.004	228.355	340.564	382.375	335.908
Outros Serviços de Terceiros- P.Jurídica	17.114.463	13.979.295	16.765.121	22.210.040	21.874.128
Locação de mão-de-obra	0	0	0	569.912	0
Auxílio-alimentação	842.637	1.330.137	1.745.756	2.304.555	4.650.701
Obrigações Tributárias e Contributivas	9.316	3.892	18.845	50.707	13.668
Outros auxílios financeiros a pessoas físicas	0	0	0	0	17.447
Auxílio-transporte	0	386.797	738.405	679.661	713.112
Despesas de Exercícios Anteriores	0	0	25.679	9.061	2.058
Indenizações e Restituições	0	0	0	101.942	325.138
Despesas de Capital	8.104.326	2.364.045	2.740.827	6.682.368	10.669.334
Investimentos	8.104.326	2.364.045	2.740.827	6.682.368	10.669.334
Obras e Instalações	5.511.023	462.949	1.927.683	3.274.630	3.689.179
Equipamentos e Material Permanente	2.593.303	1.422.491	758.341	3.407.738	6.980.155
Aquisição de Imóveis	0	478.605	13.482	0	0
Indenizações e Restituições	0	0	41.322	0	0
Total	65.912.896	69.719.901	83.570.585	97.098.036	123.785.049

Fonte: Adaptado do demonstrativo referente ao anexo 2 da Lei n.º 4.320/64 (FMS, 2004 a 2008).

Os totais da Tabela 12 foram apresentados sem o ajuste monetário na Tabela 6. Neste ponto, são apresentadas as despesas realizadas pela classificação econômica.

Depois de feito todos os ajustes necessários, partiremos para análise mais detalhada de cada uma das tabelas nas próximas seções.

3.4 CONSIDERAÇÕES SOBRE A COMPOSIÇÃO E EXPRESSIVIDADE DAS DESPESAS COM FUNÇÃO SAÚDE

Para análise da expressividade das despesas com função Saúde, com relação as demais despesas por funções de governo do Município de Florianópolis, faz-se o uso dos dados constantes na Tabela 10 de forma mais sintética.

Dessa forma na Tabela 13 encontra-se uma síntese das despesas orçamentárias mais intra-orçamentárias, empenhadas por funções de governo pela Prefeitura Municipal de Florianópolis (PMF) e atualizada monetariamente. São apresentadas na tabela as despesas mais expressivas, utilizando-se como critério, as despesas mais expressivas que, individualmente, representam mais de 2% do total da despesa, no exercício de 2008.

Tabela 13: Composição das despesas empenhadas mais expressivas por função de governo pela PMF, de 2004 a 2008

Valores em R\$ 1,00, com ajuste pelo IPCA, até 31/12/08

Nº	Funções	Despesas Empenhadas									
		2004	Análise Vertical	2005	Análise Vertical	2006	Análise Vertical	2007	Análise Vertical	2008	Análise Vertical
11	Educação	103.616.641	21,27%	120.179.303	24,31%	123.614.484	21,03%	139.171.115	21,72%	150.537.615	21,31%
3	Administração	106.901.666	21,95%	96.559.015	19,53%	198.916.149	33,85%	210.277.413	32,82%	125.426.128	17,76%
9	Saúde	68.423.974	14,05%	72.791.012	14,72%	85.963.401	14,63%	99.486.903	15,53%	126.432.360	17,90%
14	Urbanismo	61.045.562	12,53%	60.636.702	12,26%	70.859.266	12,06%	58.437.894	9,12%	115.541.491	16,36%
8	Previdência Social	18.011.784	3,70%	19.990.866	4,04%	26.062.006	4,43%	41.580.371	6,49%	39.884.565	5,65%
1	Legislativa	18.835.242	3,87%	24.751.881	5,01%	29.560.940	5,03%	25.987.697	4,06%	27.320.421	3,87%
7	Assistência Social	13.445.889	2,76%	15.693.571	3,17%	10.423.841	1,77%	11.595.884	1,81%	23.836.552	3,37%
16	Saneamento	0	0,00%	0	0,00%	110.778	0,02%	643.128	0,10%	22.304.401	3,16%
23	Encargos Especiais	13.916.872	2,86%	13.788.747	2,79%	14.200.347	2,42%	15.624.671	2,44%	19.904.762	2,82%
	Demais Funções	82.908.188	17,02%	69.998.327	14,16%	27.976.373	4,76%	37.978.208	5,93%	55.214.334	7,82%
Total		487.105.818	100,00%	494.389.425	100,00%	587.687.583	100,00%	640.783.283	100,00%	706.402.629	100,00%

Fonte: Adaptado do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMF, 2004 a 2008).

Observa-se conforme dados apresentados na Tabela 13 que as despesas com a função Saúde nos anos de 2004, 2005 e 2006, não representavam 15% do total das despesas da PMF. No ano de 2006 e 2007, a função Administração representava 33,85% e 32,82% do total das despesas empenhadas na PMF, respectivamente; enquanto as despesas com Saúde nos mesmos anos apenas 14,63% e 15,53%. Nota-se que todos os anos analisados na função Administração as despesas foram maiores que as despesas da função Saúde.

Pode-se notar na Tabela 13, que as funções Educação, Administração e Urbanismo somados, representavam mais de 50% do total das despesas da PMF. Na função Saúde o percentual médio do total das despesas da PMF é 15,37%, comparando com 2008 representa um crescimento de 2,53 p.p.; em Urbanismo o percentual médio é 12,47%, contudo o crescimento comparando com 2008 foi de 3,89 p.p.

No Gráfico 1 apresenta-se os percentuais da Tabela 13, considerando as cinco despesas mais expressivas mais as demais funções.

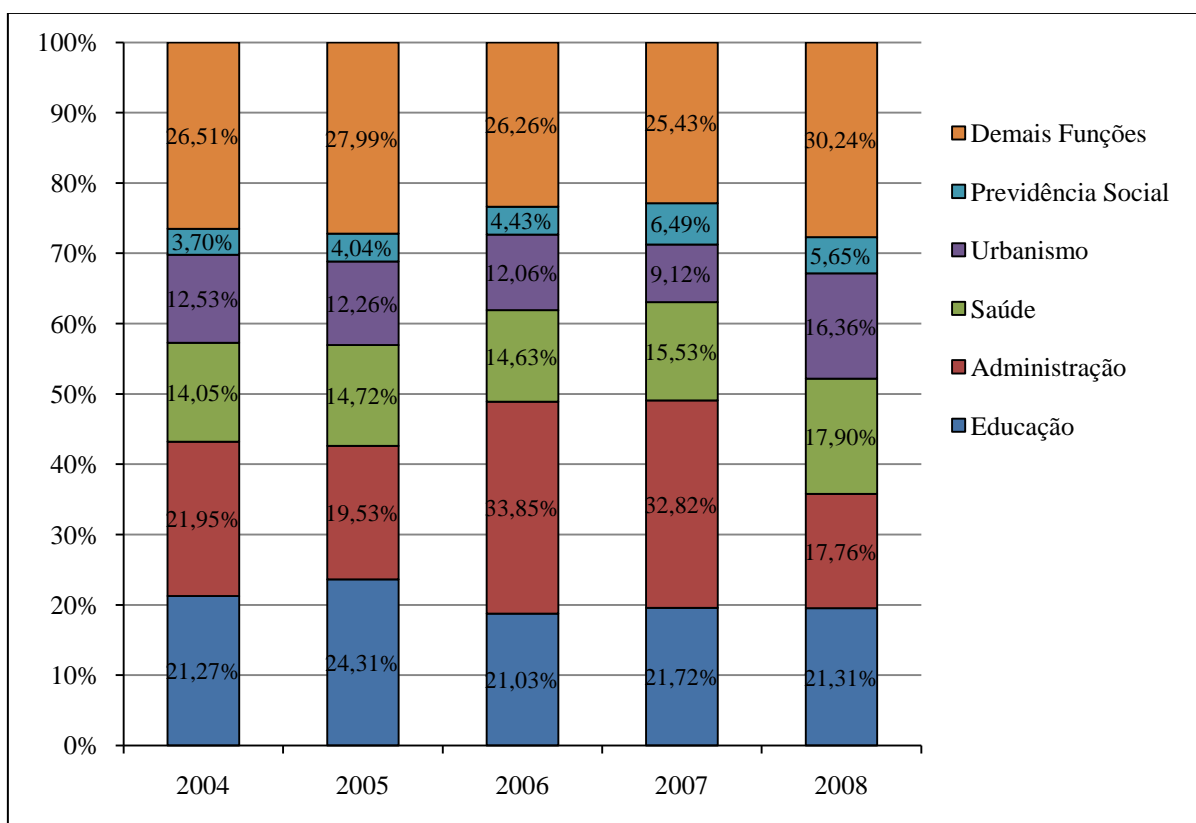


Gráfico 1: Composição das despesas empenhadas da PMF, de 2004 a 2008

Fonte: Baseado na Tabela 13. Adaptado do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMF 2004 a 2008), com ajuste pelo IPCA.

O Gráfico 1 permite verificar que as despesas com a função Administração nos anos de 2006 e 2007, representam mais de 30% das despesas da PMF. Observa-se também a

volatilidade dessa despesa, passando de um percentual de 32,82% no ano de 2007 para 17,76% em 2008, uma redução de 15,06%. As despesas com a função Educação nos anos analisados praticamente não se alteraram, ficando no percentual de investimento próximo de 21%, com exceção de 2005 que representou 24,31%.

Percebe-se ainda no Gráfico 1 que as despesas com a função Saúde esteve entre as três funções de governo com maior percentual de despesas empenhadas no total da PMF. Contudo, nota-se que se manteve em percentuais bem próximos, tendo um aumento maior no ano de 2008, onde representou 17,90% do total das despesas empenhadas pela PMF. No ano de 2008 a despesas com função Saúde foi destinada a cinco subfunções, conforme apresenta o Gráfico2.

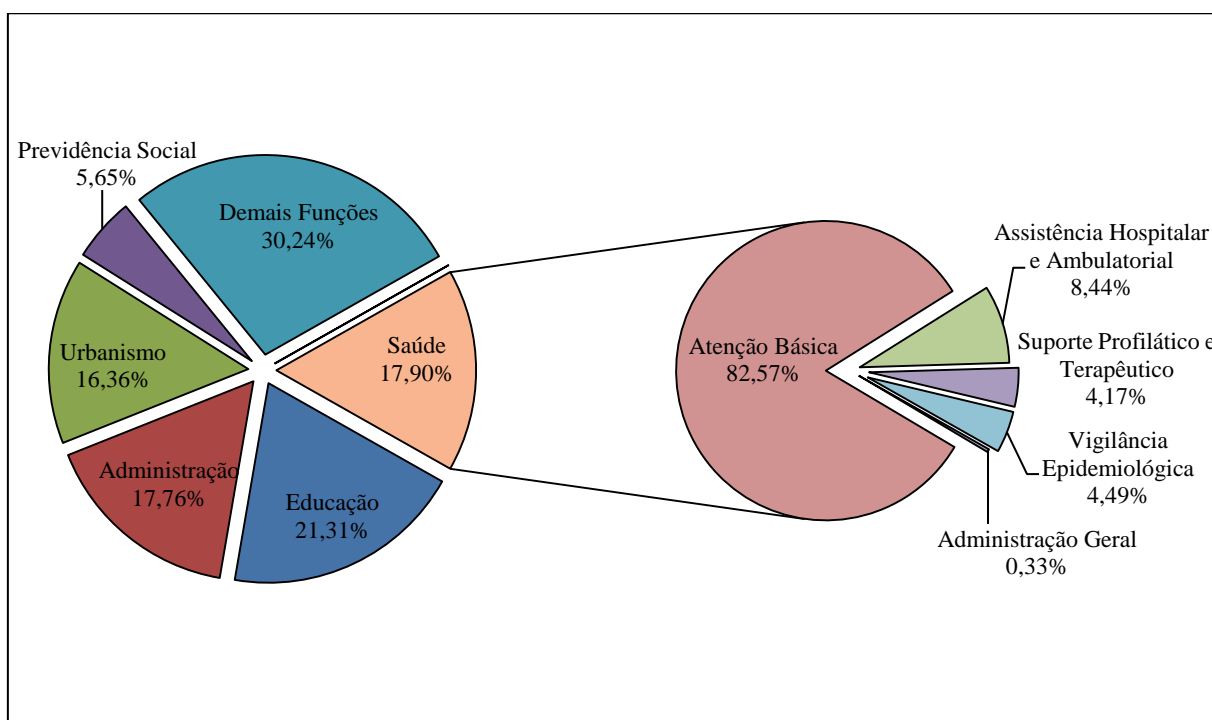


Gráfico 2: Expressividade da despesa com função Saúde no ano de 2008
 Fonte: Baseado na Tabela 11 e 13. Adaptado do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMF, 2008), com ajuste pelo IPCA.

De 2004 a 2008 as despesas com função Saúde foram crescendo gradativamente, sendo em 2008 o ano de maior gasto com a função, conforme pode ser visto na Tabela 11. Observa-se no Gráfico 2, que em 2008 a função Saúde representou 17,90% do total das despesas empenhadas na PMF, desse valor 82,57% foi alocado na subfunção de Atenção Básica, as demais subfunções como: Assistência Hospitalar e Ambulatorial, Suporte Profilático e Terapêutico, Vigilância Epidemiológica e Administração Geral, somadas representaram 17,43%. No ano de 2004 a subfunção Atenção Básica, também foi bastante

expressiva, representando mais de 80% no total das despesas alocadas na função Saúde, conforme pode ser visto no Gráfico 3.

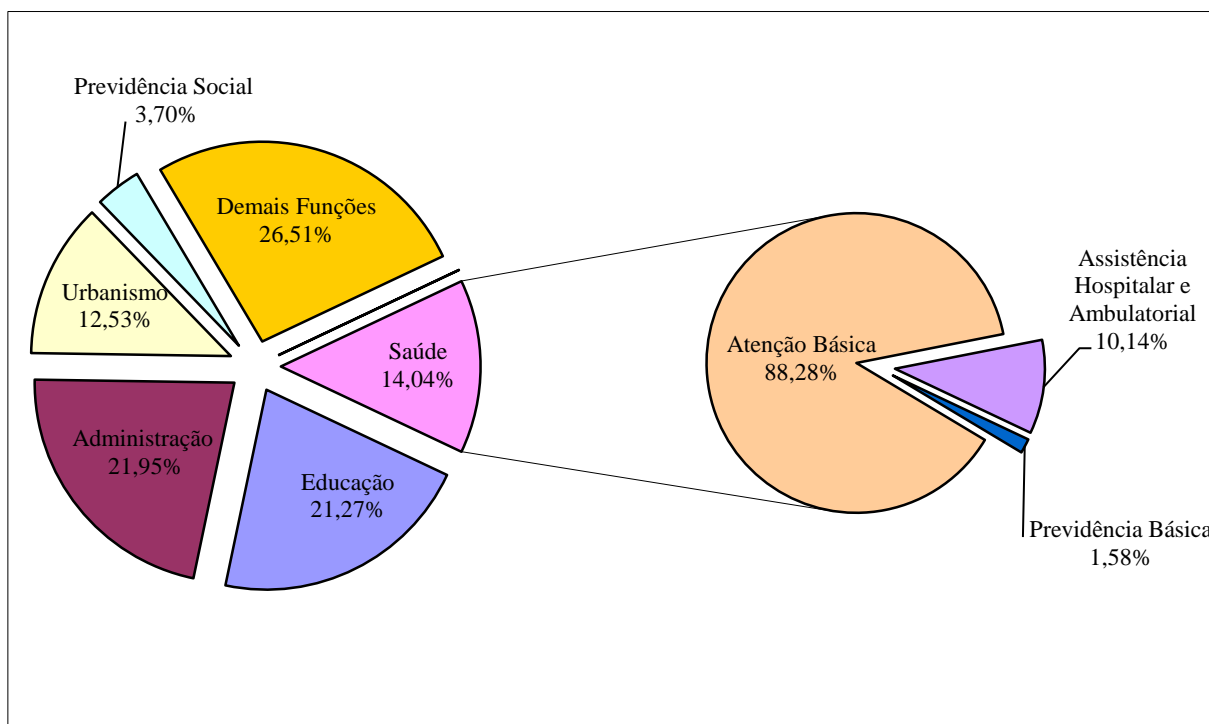


Gráfico 3: Expressividade da despesa com função Saúde no ano de 2004

Fonte: Baseado nas Tabelas 11 e 13. Adaptado do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMF, 2004), com ajuste pelo IPCA.

Nota-se no Gráfico 3 que a função Saúde representou, no ano de 2004, 14,04% sobre o total de despesas empenhadas na PMF. Dessa, a maioria foi alocada na subfunção Atenção Básica. Diferente de 2008, que a função Saúde estava dividida em cinco subfunções, no ano de 2004 os recursos foram alocados em apenas três subfunções; entre elas Assistência Hospitalar e Ambulatorial que continua aparecendo em 2008, e Previdência Básica, que deixa de ter recursos alocados em 2008. Nos anos analisados, as subfunções de Saúde variaram bastante como apresenta-se mais detalhado no Gráfico 4.

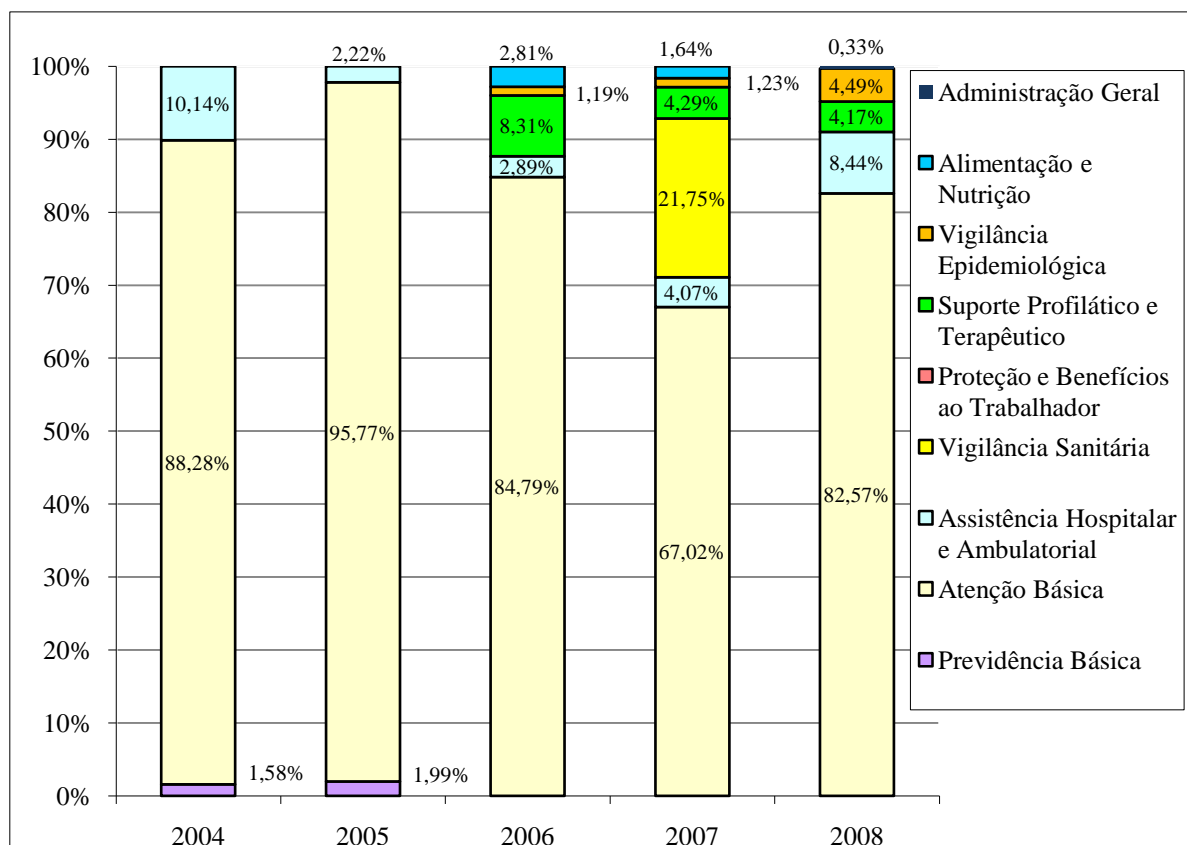


Gráfico 4: Composição das subfunções da despesa com função Saúde, de 2004 a 2008

Fonte: Baseado na Tabela 11. Adaptado do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMF, 2004 a 2008), com ajuste pelo IPCA.

Observa-se no Gráfico 4 que em todos os anos analisados a subfunção Atenção Básica foi a mais expressiva, sendo alocados nessa subfunção mais de 60% dos gastos com a função Saúde. No ano de 2005, essa subfunção representou 95,77% das despesas, em valores monetários R\$ 69,7 milhões, de um total de R\$ 72,9 milhões; sobrando um pouco mais de R\$ 3 milhões para as demais funções.

Apenas no ano de 2008 houveram despesas alocadas na subfunção de Administração Geral, e que foi pouco expressiva, representando do total apenas 0,33%. Apesar da subfunção Administração Geral não estar diretamente vinculada à função Saúde, ela pode integrar a composição dessa despesa, pois conforme o art. 1º, §4º da Portaria n.º 42/99 “as subfunções poderão ser combinadas com funções diferentes daquelas a que estejam vinculadas”.

O Quadro 13 apresenta comentários sobre funções e subfunções da Portaria n.º 42/99. Esse Quadro foi elaborado baseado na Prefeitura Municipal de Manaus (PMM), conforme mencionado por Martins (2009, p.89) sendo este o único ente público encontrado que disponibiliza em seu endereço eletrônico uma versão da referida Portaria, contendo explicações sobre quais ações devem ser classificadas em cada função e subfunção. O referido

Quadro apresenta somente as subfunções que compõem a despesa com Saúde no Município de Florianópolis, no ano de 2004 a 2008.

Função 10 – Saúde Conjunto de ações destinadas a atender as necessidades e promover a melhoria das condições do estado de saúde da população.
Subfunção 301 – Atenção Básica Compreende as ações desenvolvidas para atendimento das demandas básicas de saúde, tais como a divulgação de medidas de higiene, acompanhamento domiciliar das condições de saúde da população de baixa renda e outras medidas e ações tanto preventivas como curativas.
Subfunção 302 – Assistência Hospitalar e Ambulatória Compreende as ações destinadas à cobertura de despesas com internações hospitalares e tratamento ambulatorial, incluindo exames de laboratório necessários ao diagnóstico e tratamento de doenças, feitas diretamente pelo aparato da esfera governamental ou através de contratos e convênios com pessoas ou entidades privadas ou pertencentes a outros níveis de governo.
Subfunção 303 – Suporte Profilático e Terapêutico Compreende as ações voltadas para a produção, distribuição e suprimento de drogas e produtos farmacêuticos em geral.
Subfunção 304 – Vigilância Sanitária Compreende as ações destinadas à vigilância sanitária de fronteiras e portos marítimos, fluviais e aéreos, bem como o controle de atividades relacionadas à análise e licenciamento de drogas, medicamentos e alimentos.
Subfunção 305 – Vigilância Epidemiológica Compreende as ações desenvolvidas para evitar e combater a disseminação de doenças transmissíveis que possam vir a ser ou tenham se tornado epidêmicas.
Subfunção 306 – Alimentação e Nutrição Compreende as ações destinadas a diminuir ou eliminar carências nutricionais, principalmente nas populações de baixa renda, a orientar a população sobre valores nutricionais dos alimentos, e a suprir deficiências alimentares em geral ou de segmentos específicos como crianças em idade escolar, nutrízes e seus infantes. Excetua as ações relativas à alimentação do trabalhador em razão de sua relação de emprego.
Subfunção 122 – Administração Geral Compreende as ações de caráter administrativo, exercidas continuamente, que garantem o apoio necessário à execução de planos e programas de governo. Inclui as concernentes à manutenção de gabinetes de dirigentes do Poder Executivo.
Subfunção 271 – Previdência Básica Compreende as ações destinadas ao pagamento de benefícios previdenciário aos segurados e seus dependentes/beneficiários (excetuando-se os servidores públicos regidos por regime estatutário), até o teto máximo admitido pela legislação vigente.
Subfunção 331 – Proteção e Benefícios ao Trabalhador Compreende as ações relacionadas com a garantia de renda ao trabalhador em período de desemprego, ou de concessão de outros auxílios e benefícios complementares à renda auferida pelo trabalho, inclusive os de natureza assistencial ao trabalhador e suas famílias. Inclui, também, as ações de normalização e inspeção das condições de segurança, saúde e higiene, relacionadas com o exercício da profissão.

Quadro 13: Funções e subfunções que compreendem os gastos com Saúde, de 2004 a 2008

Fonte: Adaptado de PMM (2009).

De acordo com a Prefeitura Municipal de Manaus (PMM, 2009), as despesas da função Saúde são destinadas a ações que visam atender as necessidades e promover a melhoria das condições de saúde da população. A subfunção mais expressiva nessa função é à Atenção Básica, conceituada como “ações desenvolvidas para atendimento das demandas básicas de saúde, tais como a divulgação de medidas de higiene, acompanhamento domiciliar das condições de saúde da população de baixa renda e outras medidas e ações tanto

preventivas como curativas”. Diante do exposto, nota-se a abrangência de despesas que podem ser alocadas na subfunção Atenção Básica.

O Plano Municipal da Saúde (SMS, 2009c), apresenta as atividades desenvolvidas pelo programa Atenção Básica, entre elas: a reorientação das práticas e ações de saúde de forma integral e contínua, e o atendimento prestado pelos profissionais nos Centros de Saúde ou nos domicílios. Isso corrobora com o conceito apresentado para subfunção Atenção Básica, dimensionando as diversas despesas que podem ser classificadas nesta subfunção.

Na próxima seção são detalhadas as despesas com Saúde, analisadas através do Fundo Municipal de Saúde.

3.5 COMPOSIÇÃO DAS DESPESAS DO FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE

Conforme mencionado anteriormente o Fundo Municipal da Saúde (FMS) constitui parte da administração indireta da Prefeitura Municipal, sendo o órgão orçamentário e financeiro que ficam vinculadas as despesas com Saúde do Município.

No Gráfico 5 apresenta-se as despesas empenhadas no FMS, no ano de 2004 a 2008, por categoria econômica, esta classificação permite a distinção da despesa por objeto de gasto.

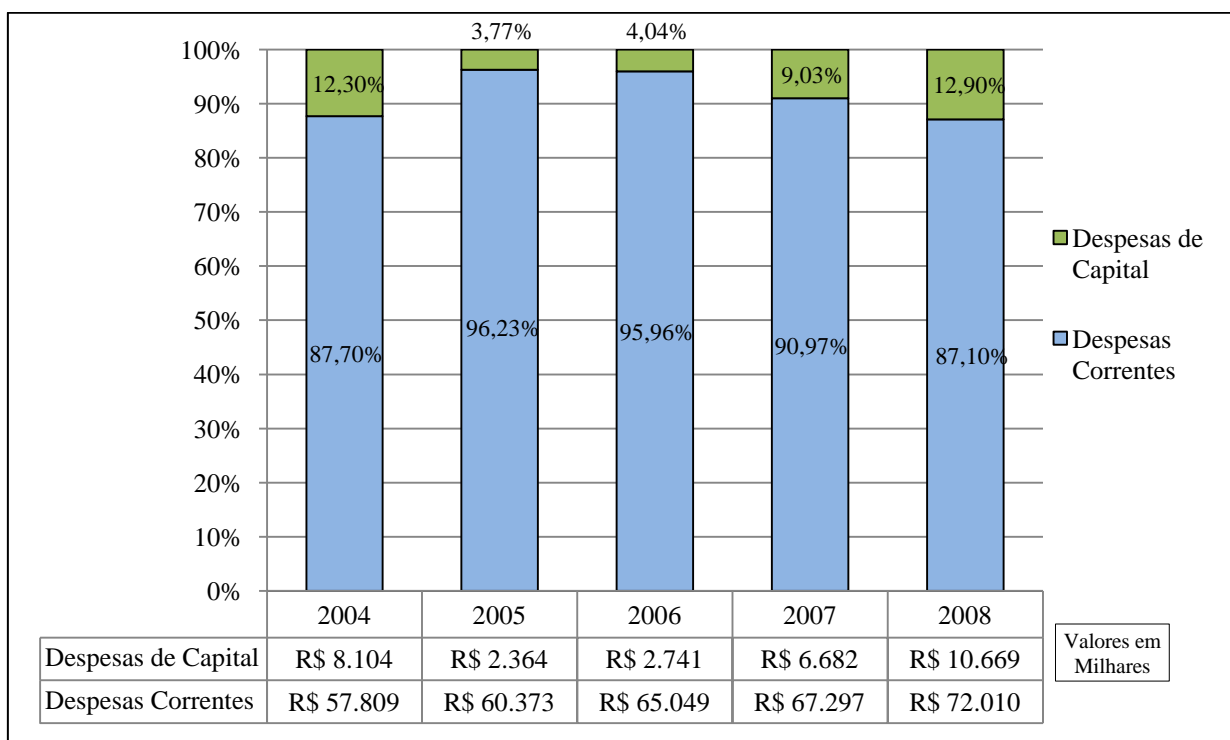


Gráfico 5: Composição das despesas do FMS por categoria econômica, de 2004 a 2008

Fonte: Baseado na Tabela 12. Adaptado do demonstrativo referente ao anexo 2, da Lei n.º 4.320/64 (FMS, 2004 a 2008), com ajuste pelo IPCA.

Observa-se no Gráfico 5 que no período analisado, os recursos do FMS foram investidos em grande parte em Despesas Correntes. Segundo o Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (MS 2002, p. 29) define as despesas correntes como: “todas as despesas destinadas à manutenção ou a transferências para manutenção de órgãos ou entidades da Administração Pública.” Diante disso, nos anos de 2005 e 2006, do total das despesas do FMS foram alocados 96,23% e 95,96%, respectivamente, em Despesas Correntes destinados a manutenção dos órgãos da saúde.

Com relação a Despesas de Capital, no período o maior percentual foi no ano de 2008, com 12,90%. O SIOPS (MS 2002, p. 35) classifica com Despesas de Capital “as despesas decorrentes da formação, criação ou aquisição de um bem de capital.” Observa-se no período, um pequeno percentual de investimentos nas Despesas de Capital.

Tem-se a seguir no Gráfico 6, a composição das Despesas do FMS por grupo de natureza da despesa, que permite verificar os grupos que constituem as categorias econômicas.

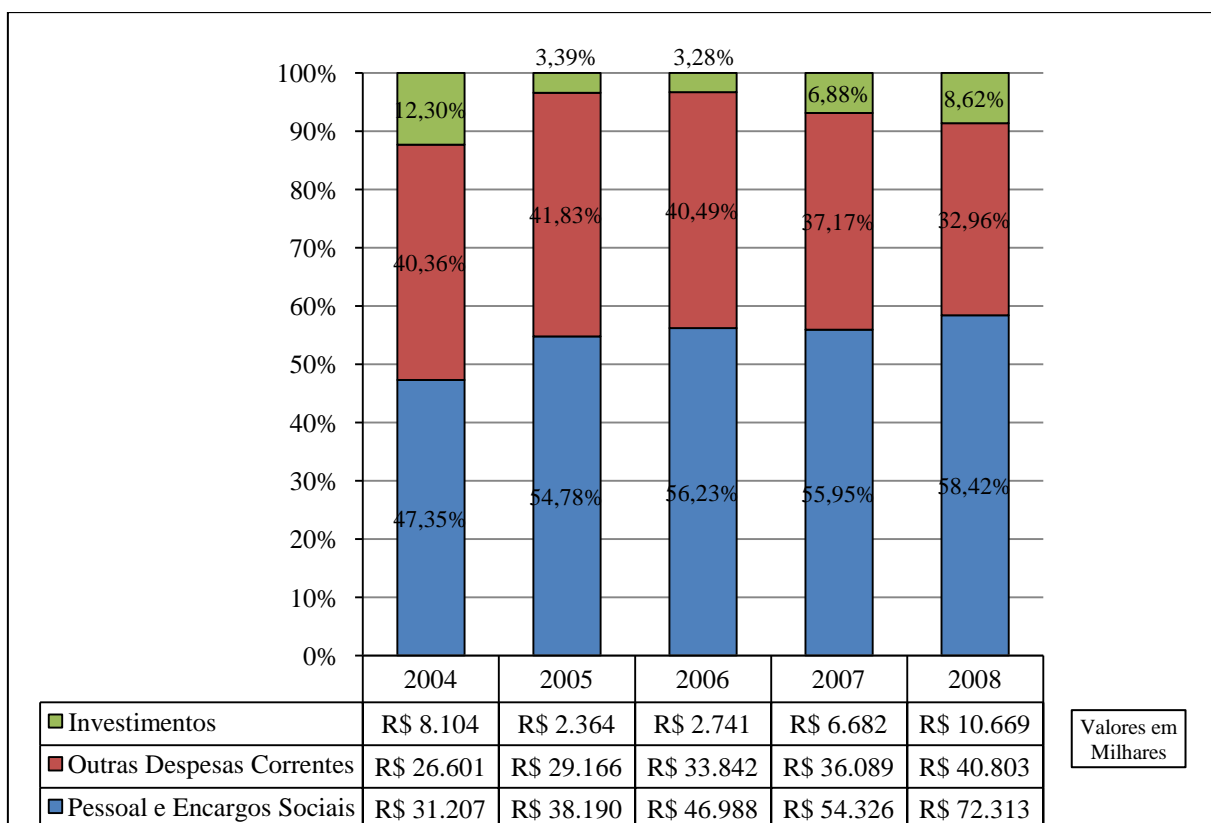


Gráfico 6: Composição das despesas do FMS por grupo de natureza, de 2004 a 2008

Fonte: Baseado na Tabela 12. Adaptado do demonstrativo referente ao anexo 2, da Lei n.º 4.320/64 (FMS, 2004 a 2008), com ajuste pelo IPCA.

Observa-se no Gráfico 6 que as despesas com Pessoal e Encargos Sociais no ano de 2004, representam 47,35%, um percentual próximo de Outras Despesas Correntes, que representam 40,36%. Esses dois grupos de natureza formam as Despesas Correntes. De acordo com o Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (MS 2002, p. 31), são classificadas em Outras Despesas Correntes: outras despesas da categoria econômica de “Despesas Correntes” não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa.

Nota-se no Gráfico 6, que nos anos analisados mais de 80% das despesas com saúde, foram destinadas para manutenção da Saúde ou a transferência para manutenção de órgãos ou entidades da Administração Pública. Sendo aplicado no período dos recursos do FMS mais de 50% em Pessoal e Encargos Sociais, com exceção de 2004.

Com relação às despesas de Investimentos, o ano de 2004 apresenta a maior porcentagem de aplicação neste grupo, representando 12,30% do total das despesas do FMS. Em valores monetários o maior investimento foi no ano de 2008, aplicou-se cerca de R\$ 10,7 milhões.

Observa-se no Gráfico 6, que os recursos do FMS são alocados em sua maioria para à manutenção ou a transferências para manutenção de órgãos da Saúde, sendo investido um percentual menor de recursos para formação, criação ou aquisição de um bem de capital.

Para uma análise mais detalhada da composição das despesas do FMS, apresenta-se no Gráfico 7 as despesas por elemento. Assim, observa-se os gastos mais expressivos nos grupos de natureza das despesas apresentadas. Com base na Tabela 12, limitou-se neste gráfico os três elementos de despesas mais expressivos para cada grupo que representavam sobre o total mais de 2%, o restante ficou classificado como demais elementos de despesas, do período de 2004 a 2008.

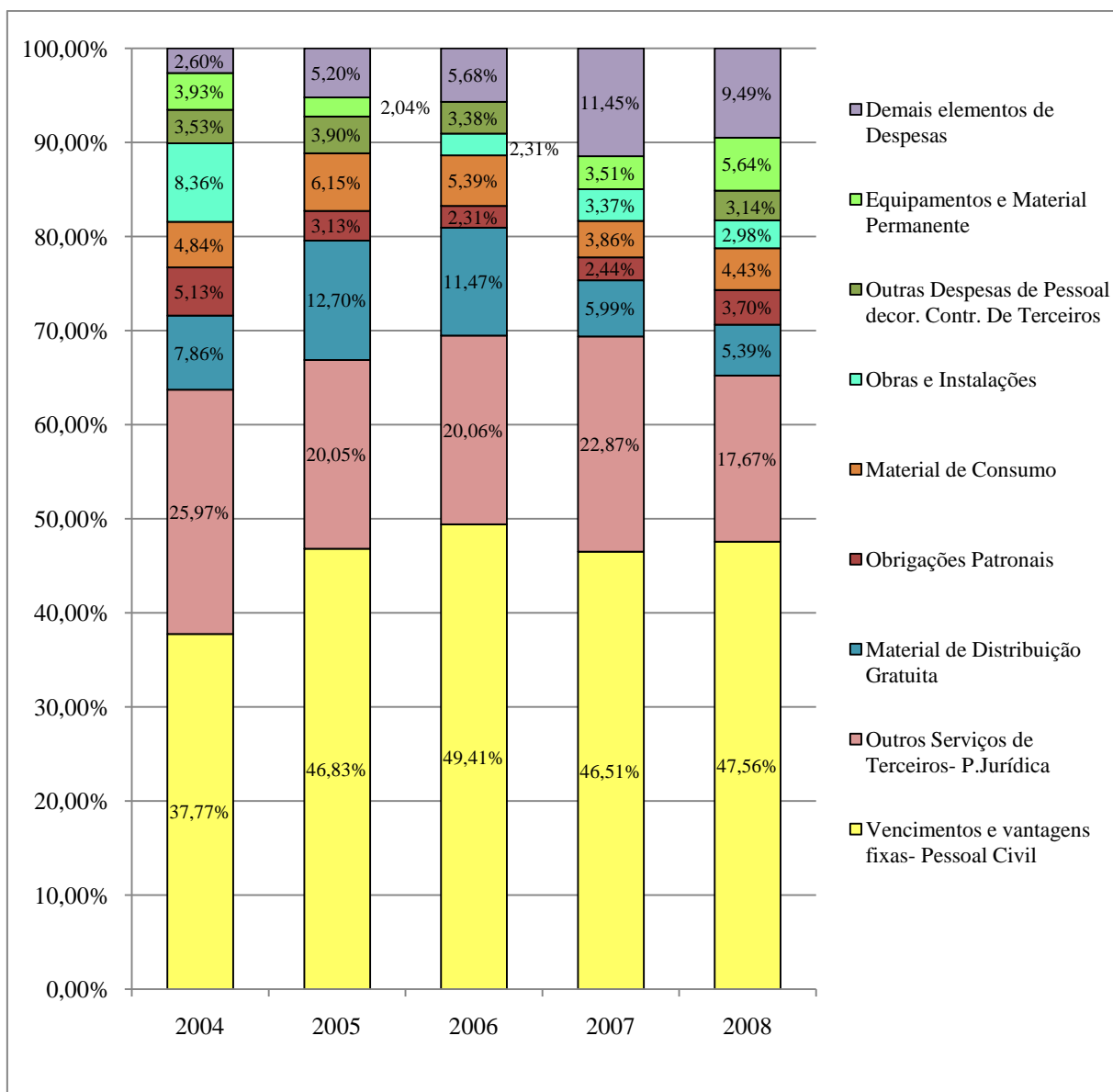


Gráfico 7: Composição das despesas FMS por elemento de despesa, de 2004 a 2008

Fonte: Baseado na Tabela 12. Adaptado do demonstrativo referente ao anexo 2, da Lei n.º 4.320/64 (FMS, 2004 a 2008), com ajuste pelo IPCA.

Observa-se no Gráfico 7 que o elemento de despesa do FMS mais expressivo no período analisado foi Vencimentos e vantagens Fixas - Pessoal Civil. No ano de 2006, apenas esse elemento representou 49,41% do total das despesas empenhadas pelo FMS. No mesmo ano foi alocado com Despesas de Pessoal de Contratação de Terceiros 3,38%; e em obrigações Patronais 2,31%. Isso demonstra que no ano de 2006 do total das despesas do FMS, um percentual de 55,1% foi alocado em despesa com Pessoal, do grupo de natureza de Pessoal e Encargos Sociais.

As despesas com Vencimentos e vantagens fixas – Pessoal Civil, no ano de 2004 representavam 37,77% passando no ano de 2006 para 49,41%, um crescimento de 11,64

pontos percentuais em dois anos. As Obrigações Patronais em 2004 representavam sobre o total 5,13% em 2006 esse percentual passou para 2,31%, uma redução de 2,82 p.p.

As Outras Despesas Correntes são também despesas correntes, destinadas à manutenção ou a transferência a manutenção a órgãos da saúde. Classificado neste grupo de natureza da despesa, está o elemento Outros Serviços de Terceiros- Pessoa Jurídica, sendo o segundo elemento de despesa mais expressivo. No ano de 2004, essa despesa representou 25,97% passando no ano de 2008 para 17,67%, uma redução de 8,3 p.p. Em termos percentuais, essa redução equivale ao total dos gastos no ano de 2004 com Obras e Instalações.

No grupo de natureza de despesas de Outras Despesas Correntes, estão classificadas também as despesas com Material de Consumo e Material de Distribuição Gratuita. As despesas com Material de Consumo, no período analisado manteve percentuais equilibrados, em 2004 representava 4,84%, no ano de 2005 6,15%, no ano de 2006 5,39%, no ano de 2007 3,86% e no ano de 2008 4,43%.

Observa-se no Gráfico 7, que os anos de 2005 e 2006 apresentam os maiores percentuais de despesas com Material de Distribuição Gratuita, de 12,70% e 11,47%, respectivamente. A diferença de gastos em termos percentuais de 2006 para 2007 é de 5,48 pontos percentuais a menor.

Entre as Despesas de Capital, do grupo de natureza de Investimento, os elementos de despesas mais representativos são: Obras e Instalações, e Equipamentos e Material Permanente. Nota-se que no ano de 2004, Obras e Instalações representaram sobre o total 8,36% do total dos empenhos do FMS, contudo no ano de 2005, esse elemento não aparece no Gráfico visto que significou sobre o total menos de 1%. No ano de 2008 esse elemento representou sobre o total 2,98%, comparando-se com 2004, uma redução de 5,38 p.p..

As despesas com Equipamentos e Material Permanente aparecem nos anos de 2004 e 2005, não constando no Gráfico para o ano de 2006, voltando a aparecer nos anos de 2007 e 2008. O ano de 2008 foi o mais expressivo nesta despesa, representando sobre o total 5,64%.

O Quadro 14 apresenta as definições segundo o SIOPS (MS, 2004) dos elementos das despesas apresentados nos Gráficos 7. O referido quadro apresenta somente os conceitos dos três grupos de natureza das despesas, e os elementos de despesas mais expressivos.

3.1.00.00.00.00 – Grupo de Natureza da Despesa: Pessoal e Encargos Sociais

Despesas de natureza salarial, decorrentes de efetivo exercício de cargo, emprego ou função de confiança no setor público, do pagamento dos proventos de aposentadorias, reformas e pensões, das obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de salários, contribuição a entidades fechadas de previdência, bem como soldo, gratificações e adicionais previstos na estrutura remuneratória dos militares, e, ainda, despesas com o pessoal requisitado, despesas com a contratação temporária para atender a necessidade de excepcional interesse público, quando se referir a substituição de servidores, e despesas com a substituição de mão-de-obra constantes dos contratos de terceirização quando se tratar de categorias funcionais abrangidas pelo respectivo plano de cargos do quadro de pessoal, exceto nos casos de cargo ou categoria em extinção, em atendimento ao disposto no art. 18, § 1º. da Lei Complementar nº 101/2000.

3.1.90.11.00.00 – Elemento de Despesa: Vencimentos e Vantagens fixas - Pessoal Civil

Despesas com: Vencimento; Salário Pessoal Permanente; Vencimento ou Salário de Cargos de Confiança; Vencimento do Pessoal em Disponibilidade Remunerada; Gratificação Adicional Pessoal Disponível; Representação Mensal; Gratificação de Interiorização; Gratificação de Dedicção Exclusiva; Gratificação de Regência de Classe; Retribuição Básica (Vencimentos ou Salário no Exterior); Diferenças Individuais Permanentes; Adicional de Insalubridade; Gratificação pela Chefia ou Coordenação de Curso de Área ou Equivalente; Gratificação por Produção Suplementar; Gratificação por Trabalho de Raios X ou Substâncias Radioativas; Adicionais de Periculosidade; Férias Antecipadas de Pessoal Permanente; Aviso Prévio (cumprido); Férias Vencidas e Proporcionais; Férias Indenizadas (Férias em dobro e abono pecuniário); Parcela Incorporada (ex-quintos e ex-décimos); Gratificação pela Chefia de Departamento, Divisão ou Equivalente; Adiantamento do 13º Salário; 13º Salário Proporcional; Incentivo Funcional - Sanitarista; Gratificação de Direção Geral ou Direção (Magistério e 2º Graus); Gratificação de Função-Magistério Superior; Gratificação de Atendimento e Habilitação Previdenciários; Gratificação Especial de Localidade; Aviso Prévio 31 Indenizado; Gratificação de Desempenho das Atividades Rodoviárias; Gratificação da Atividade de Fiscalização do Trabalho; Gratificação de Engenheiro Agrônomo; Vantagens Pecuniárias de Ministro de Estado; Gratificação de Natal; Gratificação de Estímulo à Fiscalização e Arrecadação aos Fiscais de Contribuições da Previdência e de Tributos Federais; Gratificação por Encargo de Curso ou de Concurso; Gratificação de Produtividade do Ensino; Licença-Prêmio por assiduidade; Adicional Noturno; Adicional de Férias 1/3 (art. 7, item XVII, da Constituição); Indenização de Habilitação Policial; Gratificação de Habilitação Profissional; Abono Provisório; Gratificação de Atividade; prólabore de Procuradores; Gratificação de Representação de Gabinete; e outras correlatas.

3.1.90.13.00.00 - Elemento de Despesa: Obrigações Patronais

Despesas com encargos que a administração tem pela sua condição de empregadora, e resultantes de pagamento de pessoal, tais como Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e contribuições para Institutos de Previdência.

3.1.90.34.00.00- Elemento de Despesa: Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização

Despesas relativas à mão-de-obra, constantes dos contratos de terceirização, classificáveis no grupo de despesa “Pessoal e Encargos Sociais”, em obediência ao disposto no art. 18, § 1º, da Lei Complementar 101, de 2000.

3.3.00.00.00.00 - Grupo de Natureza da Despesa: Outras Despesas Correntes

Despesas com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, despesas com a contratação temporária para atender a necessidade de excepcional interesse público, quando não se referir à substituição de servidores de categorias profissionais abrangidas pelo respectivo plano de cargos do quadro de pessoal, além de outras despesas da categoria econômica de “Despesas Correntes” não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa.

3.3.90.39.00.00 - Elemento de Despesa: Serviços de Terceiros de Pessoa Jurídica

Despesas com prestação de serviços por pessoas jurídicas para o Município, inclusive as despesas com serviços de saúde contratados, tais como: serviços ambulatoriais e hospitalares contratados, seguros em geral, locação de equipamentos e material permanente, imóveis, fretes e carretos, energia elétrica e gás e outros congêneres.

3.3.90.32.00.00 - Elemento de Despesa: Material de Distribuição Gratuita

Despesas com aquisição de materiais para distribuição gratuita, tais como: prêmios e condecorações; medalhas; troféus; livros didáticos, medicamentos e outros materiais que possam ser distribuídos gratuitamente.

Continua 1/2.

Continuação 2/2.

<p>3.3.90.30.00.00 - Elemento de Despesa: Material de Consumo</p> <p>Despesas com álcool automotivo, gasolina automotiva, diesel automotivo, lubrificantes automotivos, combustível e lubrificantes de aviação, gás engarrafado, outros combustíveis e lubrificantes, material biológico, farmacológico e laboratorial, animais para estudo, corte ou abate, alimentos para animais, material de uso zootécnico, sementes e mudas de plantas, gêneros de alimentação, material de construção para reparos em imóveis, material de manobra e patrulhamento, material de proteção, segurança, socorro e sobrevivência, material de expediente, material de cama e mesa, copa e cozinha e produtos de higienização, material gráfico e de processamento de dados, aquisição de disquete, material para esporte e diversões, material para fotografia e filmagem, material para instalação elétrica e eletrônica, material para manutenção, reposição e aplicação, material odontológico, hospitalar e ambulatorial, material químico, material para telecomunicações, vestuário, fardamento, tecidos e aviamentos, material de acondicionamento e embalagem, suprimento de proteção ao voo, suprimentos de aviação, sobressalentes de máquinas de navios e esquadra, explosivos e munições e outros materiais de uso não duradouro.</p>
<p>4.4.00.00.00.00 - Grupo de Natureza da Despesa: Investimentos</p> <p>Despesas com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.</p>
<p>4.4.90.51.00.00 - Elemento de Despesa: Obras e Instalações</p> <p>Despesas com estudos e projetos, início, prosseguimento e conclusão de obras, pagamento de pessoal temporário não pertencente ao quadro da entidade e necessário à realização das mesmas, pagamento de obras contratadas, instalações que sejam incorporáveis ou inerentes ao imóvel, tais como: elevadores, aparelhagem para ar condicionado central etc.</p>
<p>4.4.90.52.00.00 - Elemento de Despesa: Equipamentos e Material Permanente</p> <p>Despesas com aquisição de aeronaves; aparelhos de medição; aparelhos e equipamentos de comunicação; aparelhos, equipamentos e utensílios médico, odontológico, laboratorial e hospitalar; aparelhos e equipamentos para esporte e diversões; aparelhos e utensílios domésticos; armamentos; bandeiras, flâmulas e insígnias; coleções e materiais bibliográficos; embarcações, equipamentos de manobra e patrulhamento; equipamentos de proteção, segurança, socorro e sobrevivência; instrumentos musicais e artísticos; máquinas, aparelhos e equipamentos de uso industrial; máquinas, aparelhos e equipamentos gráficos e equipamentos diversos; máquinas, aparelhos e utensílios de escritório; máquinas, ferramentas e utensílios de oficina; máquinas, tratores e equipamentos agrícolas, rodoviários e de movimentação de carga; mobiliário em geral; obras de arte e peças para museu; semoventes; veículos diversos; veículos ferroviários; veículos rodoviários; outros materiais permanentes.</p>
<p>4.4.90.61.00.00 - Elemento de Despesa: Aquisição de Imóveis</p> <p>Despesas com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização de obras ou para sua pronta utilização.</p>

Quadro 14: Conceitos dos grupos de natureza e elementos de despesas do FMS, de 2004 a 2008

Fonte: Adaptado de SIOPS (MS, 2002 e 2004).

A partir do Quadro 14, percebe-se abrangência dos conceitos dos elementos de despesas do grupo de Pessoal e Encargos Sociais. Observa-se, diante das definições, que as despesas com folha de pagamento são classificadas nesse grupo de despesa. Considerando nessa classificação a folha de pagamento dos profissionais da saúde no Município de Florianópolis, os vencimentos dos profissionais da área administrativa e dos cargos de confiança.

No grupo de Outras Despesas Correntes, são classificados os gastos decorrentes de material de consumo, que englobam nos gastos os referentes à material odontológico, hospitalar e ambulatorial, material químico, material biológico, farmacológico e laboratorial, materiais de uso não duradouro. Materiais necessários ao exercício das ações e serviços da saúde pública. No elemento de despesa de Serviços de Terceiros de Pessoa Jurídica, estão

compreendidos os gastos com prestação de serviços por pessoas jurídicas, tais como: serviços ambulatoriais e hospitalares contratados, seguros em geral, locação de equipamentos e material permanente, e energia elétrica.

No grupo de natureza das despesas com Investimentos, estão inseridas as despesas com planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis. No elemento de despesas de Equipamentos e Material Permanente, estão alocados as despesas com aparelhos, equipamentos e utensílios médico, odontológico, laboratorial e hospitalar, e outros materiais permanentes. Com base no Quadro 8, observa-se a diversidade das despesas com a saúde, que compreendem os gastos do FMS, que englobam os totais das despesas com a função Saúde da PMF.

Dessa forma, apresenta-se na próxima seção a evolução do total das despesas com a função Saúde e as realizadas através do FMS, comparadas com o total das despesas empenhadas pela PMF.

3.6 EVOLUÇÃO DAS DESPESAS COM SAÚDE

O desenvolvimento das ações de saúde sejam elas de promoção, proteção, recuperação ou reabilitação, devem fazer parte do planejamento integrado das ações de saúde, pois somente através da integralidade das ações haverá a melhoria da qualidade da assistência.

Conforme Portaria n.º 234/92 (MS, 2009), as políticas de investimentos públicos têm a finalidade de universalização do acesso às ações e serviços de saúde, gratuitos e de qualidade, para todos os cidadãos. Para acesso universal da população a esses serviços, os gestores públicos devem utilizar de mecanismos de planejamento financeiros e estatísticos, que objetivem a evolução dos serviços colocados a disposição da coletividade.

O Gráfico 8 apresenta a evolução dos gastos com saúde, demonstrando o total das despesas com a função Saúde e as despesas que foram realizadas através do Fundo Municipal de Saúde (FMS), sobre o total das despesas empenhadas pela Prefeitura Municipal de Florianópolis (PMF).

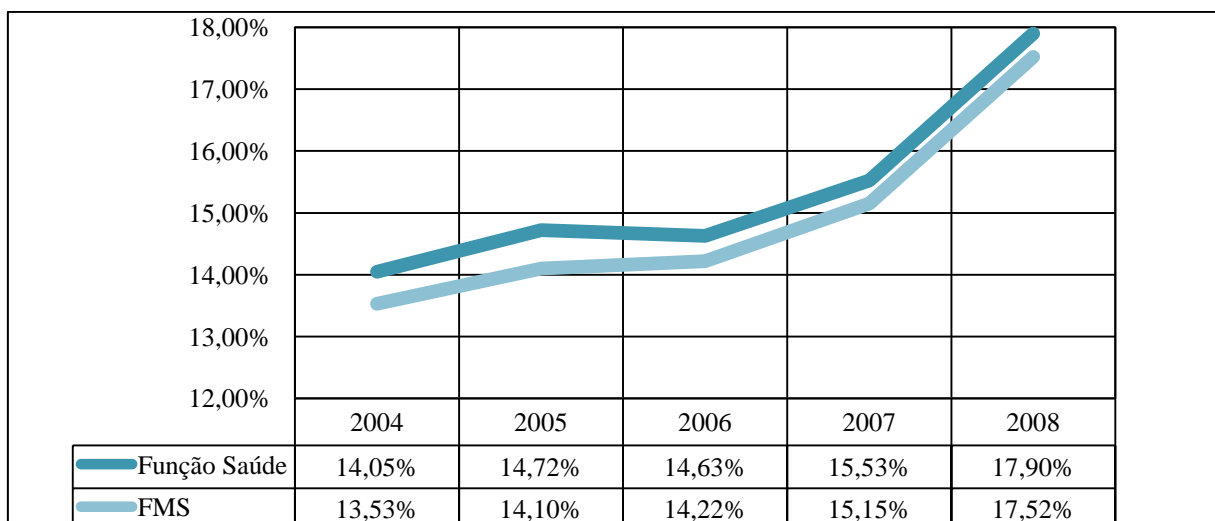


Gráfico 8: Evolução das despesas empenhadas na função Saúde e do FMS, de 2004 a 2008
 Fonte: Baseado na Tabela 12 e 13. Adaptado do demonstrativo referente ao anexo 9, da Lei n.º 4.320/64 (PMF, 2004 a 2008), com ajuste pelo IPCA.

No Gráfico 8, percebe-se que as despesas com Saúde realizadas através do FMS, em termos percentuais, tiveram um crescimento, a média de crescimento, do período de 2004 a 2008, variou em 0,99 pontos percentuais ao ano. As despesas alocadas na função Saúde, apresentaram uma média de crescimento de 0,76 pontos percentuais ao ano.

Como pode-se notar um percentual de crescimento com gastos com ações e serviços de Saúde, menor que o índice de crescimento populacional, que é algo em torno de 3,3% ao ano, conforme estimativas do IBGE (IBGE, 2009). No Gráfico 8, observa-se que a linha de crescimento das despesas com Saúde, realizadas através do FMS ou alocadas na função Saúde, seguem o mesmo trajeto, não apresentando discrepâncias no período.

A variação das despesas com Saúde sobre o total das despesas empenhadas pela PMF, em valores monetários pode ser visto no Gráfico 9.

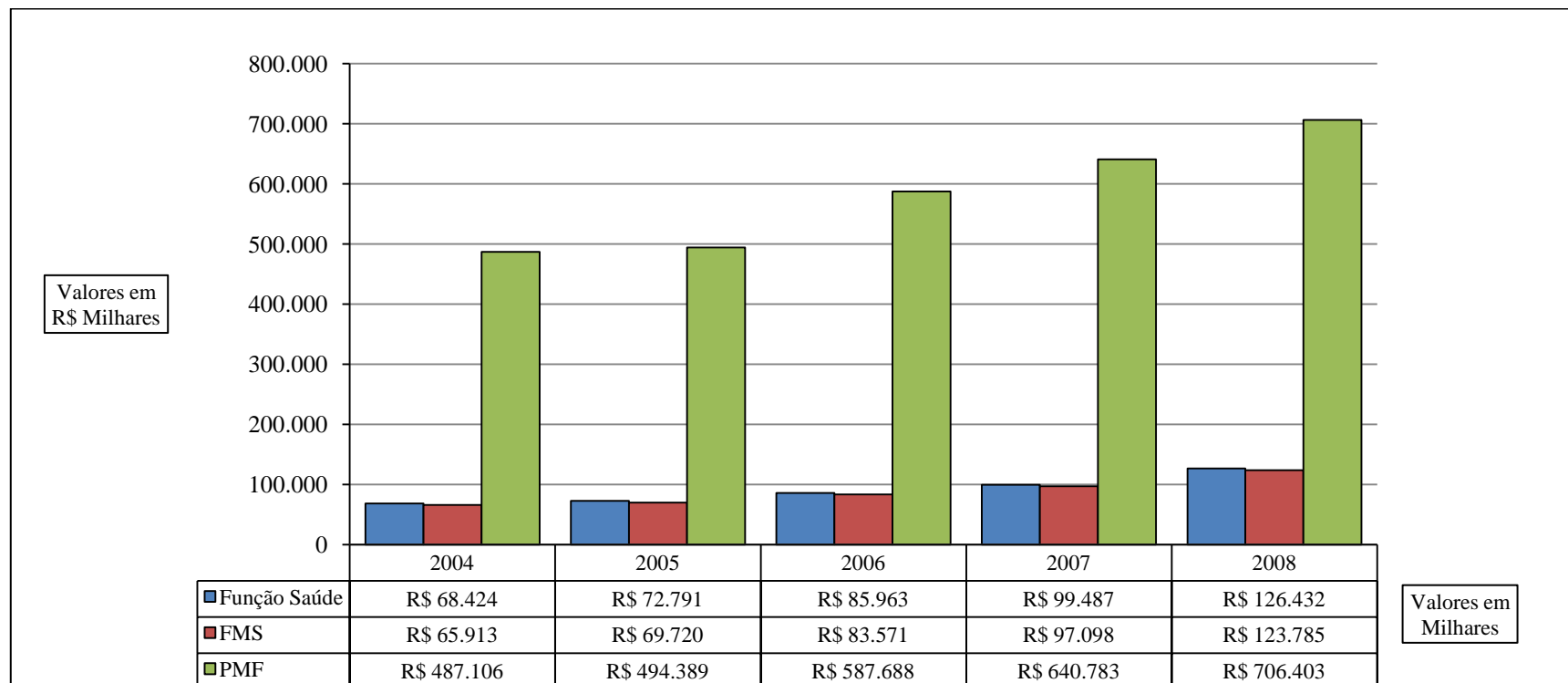


Gráfico 9: Evolução das despesas empenhadas com Saúde e da PMF, de 2004 a 2008

Fonte: Baseado na Tabela 12 e 13. Adaptado do demonstrativo referente ao anexo 9, da Lei n.º 4.320/64 (PMF, 2004 a 2008), com ajuste pelo IPCA.

As despesas da PMF, conforme pode ser visto no Gráfico 9, no período de 2004 a 2008, apresentaram um crescimento constante. O percentual de crescimento médio ao ano foi de 9,91 p.p., já as despesas com Saúde tiveram um crescimento médio em torno de 16,58 p.p., de 2004 para 2008.

No ano de 2008, a despesas média por dia da PMF foi de R\$ 1.611,00, sem as despesas realizadas pela função Saúde, que apresentou uma média diária de R\$ 351,00; considerando os valores com ajuste monetários.

Com base nos valores sem ajuste monetários, dados apresentado na Tabela 9, o valor de gastos com saúde *per capita* no ano de 2008 no Município de Florianópolis, foi de R\$ 305,36, considerando as despesas orçamentárias e intra-orçamentárias.

Para fins de comparação no Gráfico 10, demonstra-se as capitais brasileiras o gasto com saúde *per capita* no ano de 2008, considerando as despesas orçamentárias e intra-orçamentárias.

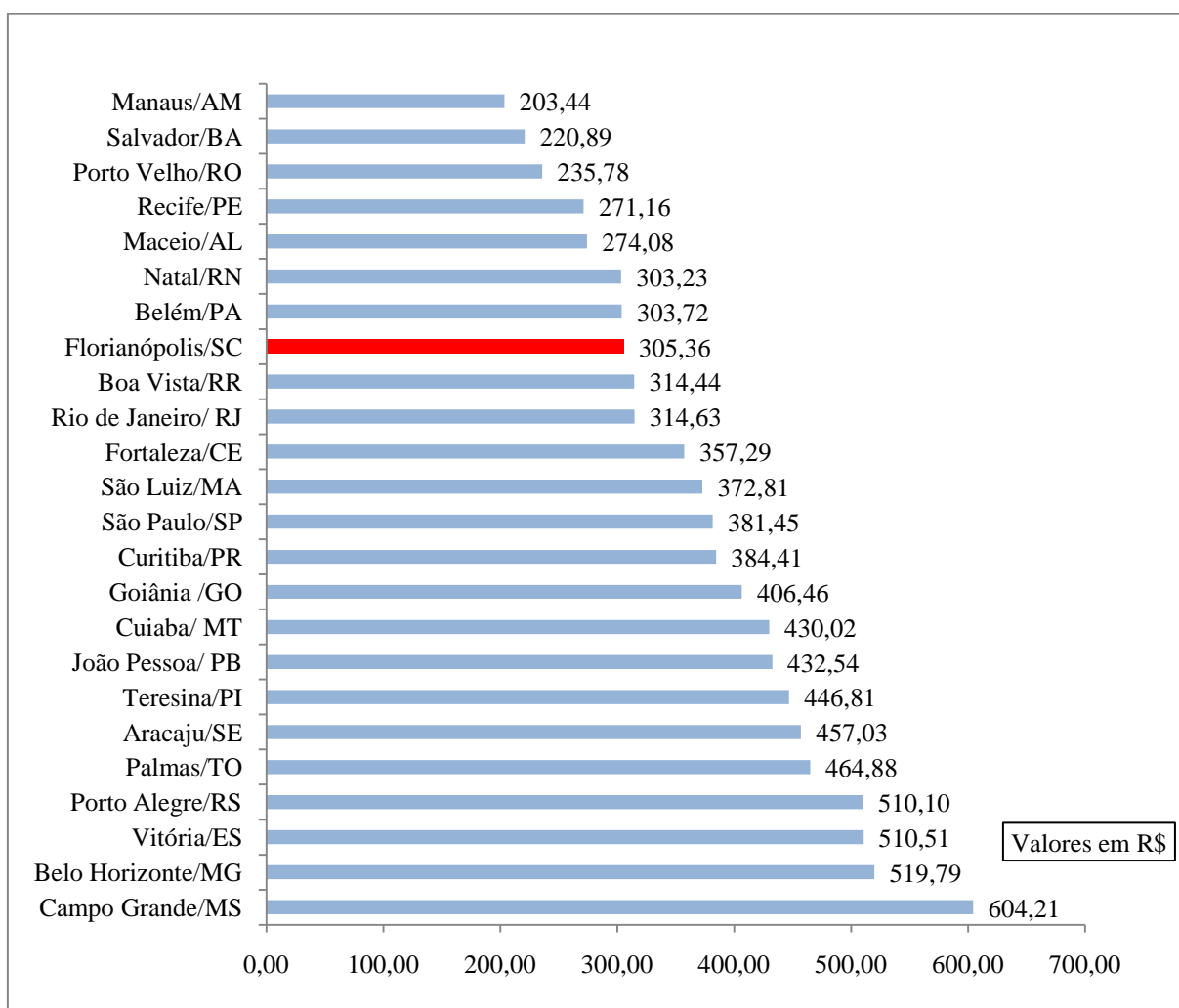


Gráfico 10: Despesas *per capita* com saúde das capitais brasileiras no ano de 2008

Fonte: STN (2009b), PMPV (2009), IBGE (2009c).

O Gráfico 10 apresenta as despesas *per capita* com saúde das capitais brasileiras, das vinte e sete capitais, duas não parecem por não ter sido localizado os demonstrativos contábeis para análise, são elas: Macapá, Estado do Pará e Rio Branco, do Estado do Acre. O Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) desses Municípios não estava disponível na Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que foi utilizado como fonte de dados; e os sítios eletrônicos dos Municípios estavam indisponíveis em outubro de 2009.

Por meio do Gráfico 10, nota-se que o Município de Florianópolis aparece em 17º lugar, das vinte e cinco capitais. Enquanto o Município de Florianópolis apresentou uma despesas média por habitante de R\$ 305,36; o Município de Campo Grande que esta em primeiro lugar teve uma despesa média por habitante de R\$ 604,21, uma diferença em torno de 197% a mais por habitante.

Observa-se que das capitais apresentadas, apenas nove delas tiveram uma despesa média com Saúde por habitante maior que R\$ 415, valor do salário mínimo em 2008. Isso representa que a maioria das capitais, teve no ano de 2008 uma despesa menor que R\$ 34,58 ao mês por habitante.

Na próxima seção faz-se a observação do cumprimento da aplicação mínima constitucional com ações e serviços da Saúde, no Município de Florianópolis.

3.7 OBSERVAÇÃO DA APLICAÇÃO MINIMA CONSTITUCIONAL COM AÇÕES E SERVIÇOS DE SAÚDE

Com a promulgação da Emenda Constitucional (EC) n.º 29, de 13 de setembro de 2000, a partir do ano de 2004, os municípios devem aplicar em Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS) nunca menos do que 15% (quinze por cento) das Receitas de Impostos e Transferências Constitucionais (RITC).

Desse modo, têm-se na Tabela 14 os valores das Receitas de Impostos e Transferências Constitucionais (RITC), das despesas com Aplicações em Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS) e o percentual da relação entre ASPS e RITC do Município de Florianópolis, referentes aos anos de 2004 a 2008.

Tabela 14: Apuração do percentual das Aplicações e Serviços com Saúde da PMF, de 2004 a 2008

Exercício Financeiro	Receitas de Impostos e Transferências Constitucionais (RITC, R\$)	Aplicações em Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS, R\$)	Percentual Aplicado (ASPS / RITC)
2004	254.776.361	38.459.677	15,10%
2005	290.175.850	45.719.424	15,76%
2006	338.214.511	54.358.468	16,07%
2007	388.091.730	66.234.675	17,07%
2008	456.381.404	118.254.280	25,91%

Fonte: Adaptado do demonstrativo referente ao Anexo XVI do RREO (PMF, 2004 a 2008).

A Tabela 14 permite observar as variáveis específicas utilizadas para medição do cumprimento da exigência constitucional de aplicação mínima em saúde. Para análise levando em consideração o ajuste inflacionário, segue a Tabela 15, com os valores com ajuste do IPCA. As demais tabelas são apresentadas com o ajuste do IPCA.

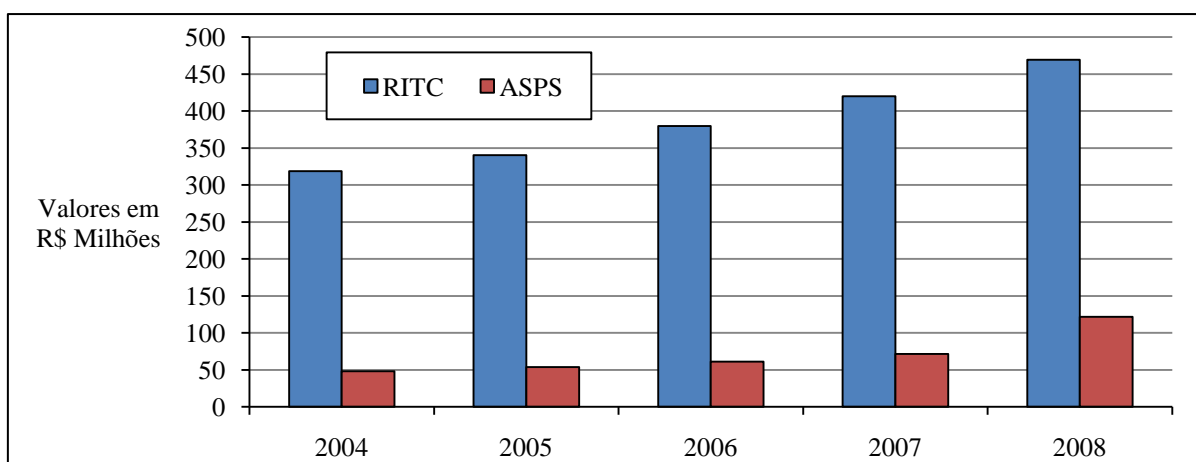
Tabela 15: Participação das ASPS nas RITC da PMF, de 2004 a 2008

Exercício Financeiro	Receitas de Impostos e Transferências Constitucionais (RITC, R\$)	Aplicações em Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS, R\$)	Percentual Aplicado (ASPS / RITC)
2004	318.692.815	48.108.163	15,10%
2005	340.370.038	53.627.903	15,76%
2006	379.972.164	61.069.836	16,07%
2007	420.054.227	71.689.637	17,07%*
2008	469.651.723	121.692.790	25,91%

*Nota: O percentual que consta no demonstrativo do Anexo XVI do RREO, é de 17,47%.

Fonte: Adaptado do demonstrativo referente ao Anexo XVI do RREO (PMF, 2004 a 2008), com ajuste pelo IPCA.

Para uma visualização dos valores envolvidos na Tabela 15, das despesas com Aplicações e Serviços Públicos de Saúde, segue o Gráfico 11 que apresenta a série histórica, com valores com ajuste monetário pela inflação.

**Gráfico 11: Evolução dos valores de receitas e despesas com Saúde**

Fonte: Baseado na Tabela 15. Adaptado do demonstrativo referente ao Anexo XVI do RREO (PMF, 2004 a 2008), com ajuste pelo IPCA.

Observa-se no Gráfico 11 o crescimento das variáveis ao longo dos anos: as despesas com ASPS cresceram em média 90,78% ao ano; e as RITC, tiveram um crescimento médio menor, de 80,4%, de 2004 a 2008. Nota-se que no ano de 2008, que os valores das RITC apresentaram um crescimento maior que todos os outros anos, significando em termos de percentuais em relação ao ano de 2004, 252,96% de crescimento.

Na Tabela 16 demonstram-se os valores de apuração das despesas com ações e serviços de saúde, para fins da aplicação do percentual da EC n.º 29/00, do período de 2004 a 2008.

Tabela 16: Participação das ASPS nas RITC da PMF, de 2004 a 2008

Valores em R\$ 1,00, com ajuste pelo IPCA, até 31/12/08

Apuração das Despesas próprias com ações e serviços com Saúde	2004	2005	2006	2007	2008
Atenção Básica	59.132.361	69.619.376	70.494.849	62.169.202	100.515.645
Assistência Hospitalar e Ambulatorial	4.185.298	-	2.486.386	3.773.550	10.671.618
Vigilância Sanitária	-	6.686	-	21.058.834	-
Suporte Profilático e Terapêutico	-	-	7.147.341	3.433.754	-
Vigilância Epidemiológica	-	-	1.026.313	1.143.513	-
Alimentação e Nutrição	-	-	2.415.696	1.291.560	-
Transferência de Encargos do Ente para o RPPS	-	1.547.377	915.532	-	-
Total das Despesas com Saúde	63.317.659	71.173.440	84.486.117	92.870.414	122.138.149
(-) Despesas com Inativos e Pensionistas	-	-	-	-	-
(-) Despesas Custeadas com recursos vinculados a Saúde	(14.852.492)	(16.393.915)	(22.971.036)	(20.530.185)	(75.995)
(-) Restos a pagar cancelados- vinculados a Saúde	(357.004)	(1.151.622)	(445.244)	(650.592)	(369.365)
(-) Restos a pagar inscritos sem disponibilidade de recursos	-	-	-	-	-
Total das Despesas Próprias com Saúde	48.108.163	53.627.903	61.069.836	71.689.637	121.692.790

Fonte: Adaptado do demonstrativo referente ao Anexo XVI do RREO (PMF, 2004 a 2008).

Nota-se na Tabela 16 que para apuração do total das despesas liquidadas para fins do cumprimento mínimo constitucional, são deduzidos os valores de despesas custeadas com recursos vinculadas a Saúde. Registra-se nesta categoria, o total das despesas custeadas com outros recursos do Sistema Único de Saúde (SUS) e das Operações de Crédito contratadas para financiar despesas com saúde.

Para fins de apuração somente as despesas liquidadas, são consideradas executadas. Despesas liquidadas, são aquelas que houve a entrega do material ou serviço, nos termos do art. 63 da Lei n.º 4320/64.

Observa-se na Tabela 16, que a dedução das despesas custeadas com recursos vinculadas a saúde, representam sobre o total das despesas com saúde, um percentual em torno de 23%; com exceção o ano de 2008, que representa menos de 1%.

No Gráfico 12 apresenta-se a composição do total das despesas com Saúde, por subfunção, utilizadas para fins de cálculo da EC n.º 29/00, do período de 2004 a 2008.

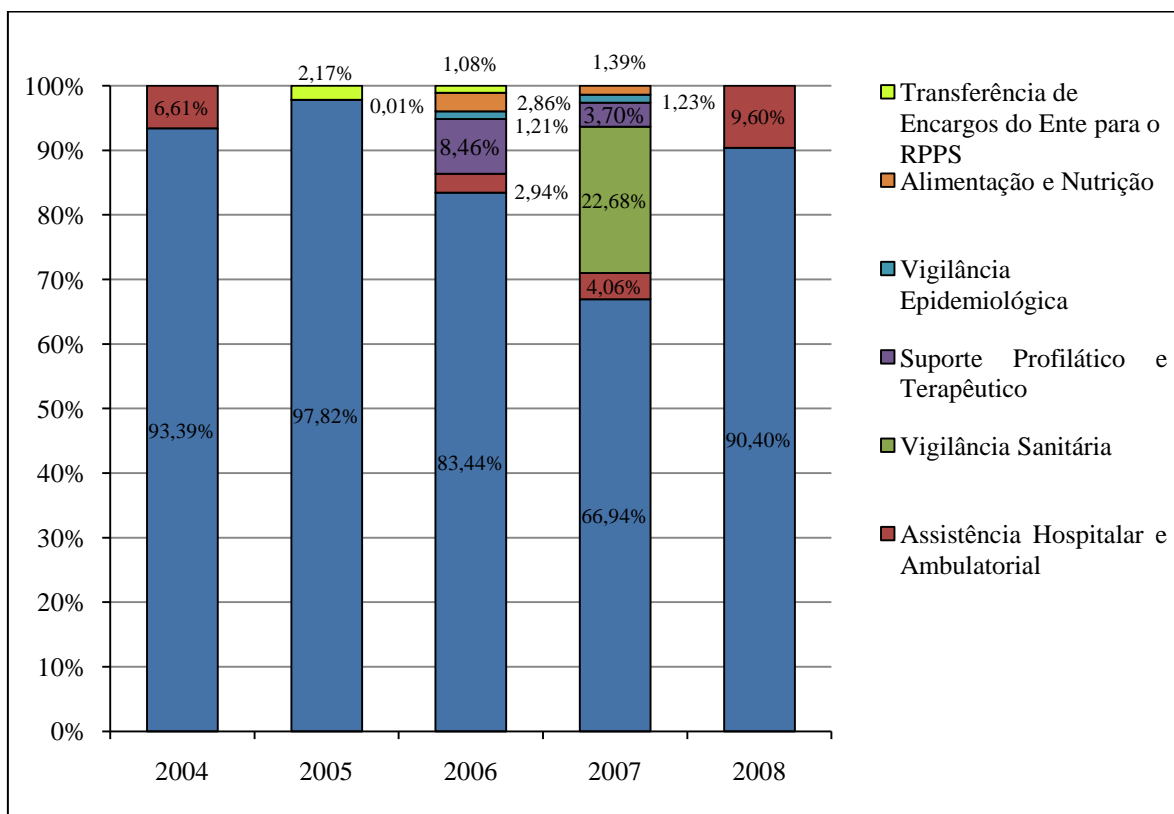


Gráfico 12: Composição por subfunção das despesas com Saúde para fins EC n.º 29/00, de 2004 a 2008

Fonte: Adaptado do demonstrativo referente ao Anexo XVI do RREO (PMF, 2004 a 2008), com ajuste pelo IPCA.

Destaca-se no Gráfico 12, a subfunção Atenção Básica, que no período analisado representou a subfunção mais expressiva. As definições das subfunções constantes no Gráfico, foram abordadas no Quadro 13, na seção 3.4.

Nota-se, todavia, que a classificação de Transferência de Encargos do Ente para o RPPS, não consta no Quadro 8. Essa nomenclatura aparece no demonstrativo referente ao Anexo XVI do RREO, classificado em outras subfunções. Essa forma de registro aloca os desembolsos referentes à contribuição patronal ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), sendo considerada despesa com ações e serviços públicos de saúde para fins de limite mínimo. Nota-se que no período analisado, essa despesa aparece apenas nos anos de 2005 e 2006.

No Gráfico 13 apresenta-se o índice percentual de ASPS em relação às RITC, comparativamente ao limite constitucional. Destaca-se que o gráfico não se inicia com a escala zero, com o intuito de destacar as variações de ano para ano.

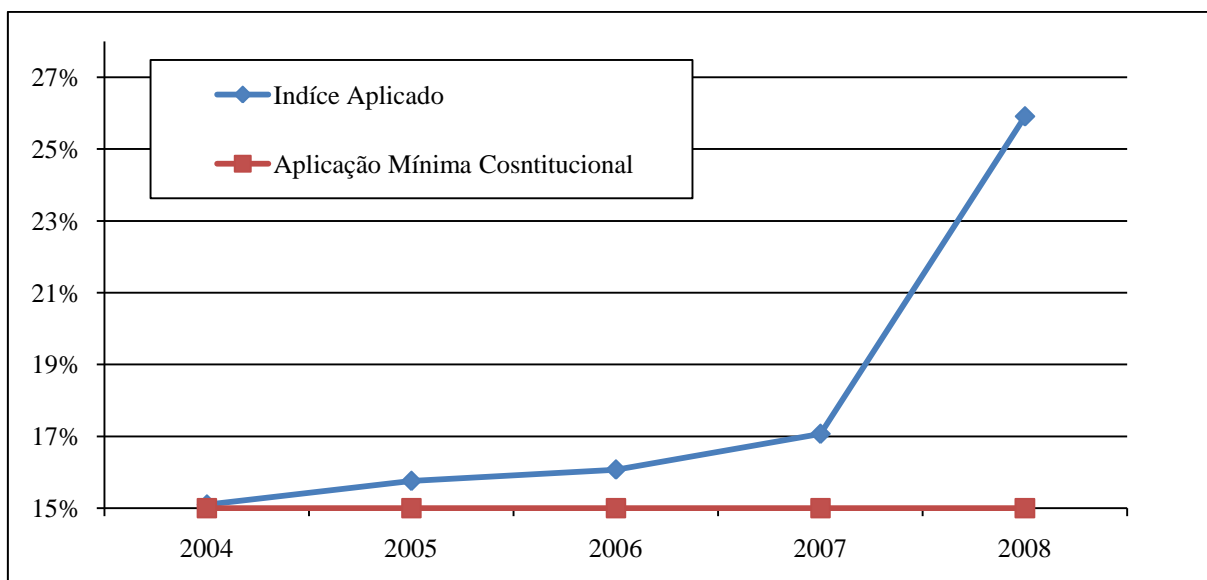


Gráfico 13: Comparação do índice aplicado com saúde e o mínimo constitucional, de 2004 a 2008

Fonte: Adaptado do demonstrativo referente ao Anexo XVI do RREO (PMF, 2004 a 2008), com ajuste pelo IPCA.

Tendo em vista que no ano de 2004 o Município aplicou percentual de 15,1%, ele se enquadrava na condição do inciso III do art. 77 do ADCT, que previa a aplicação de quinze por cento do produto da arrecadação dos impostos a partir de 2004. Nota-se que no período de 2004 a 2008, houve um crescimento desse percentual de 10,81%. Destaca-se o ano de 2008 que o Município, conseguiu aplicar em ações e serviços de saúde o percentual 25,91%, representando um crescimento de 8,84%, comparando com 2007.

Conclui-se que em todos os exercícios analisados as Aplicações em Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS) no Município de Florianópolis - SC foram superiores ao mínimo estabelecido constitucionalmente.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

4.1 CONCLUSÕES QUANTO AOS OBJETIVOS

A seguir, são apresentadas as conclusões obtidas quanto ao alcance de cada um dos objetivos específicos definidos na subseção 1.3.2 deste trabalho, os quais foram necessários à consecução do objetivo geral, que é “conhecer as despesas com função Saúde no Município de Florianópolis entre os anos de 2004 a 2008, considerando a composição, a expressividade, a evolução e o cumprimento da aplicação mínima constitucional”. Em resposta à questão: Qual a composição, a expressividade e a evolução dos valores aplicados em Saúde no Município de Florianópolis? Apresentada na seção 1.2.

O objetivo geral desta monografia foi alcançado, visto que as despesas com Saúde foram analisadas e as suas composições e expressividades foram demonstradas, assim como a observação da aplicação mínima constitucional. O objetivo geral foi discutido detalhadamente na análise dos resultados nas seções 3.4, 3.5, 3.6 e 3.7.

O objetivo específico *a* (identificar e apresentar os demonstrativos contábeis publicados pelo município de Florianópolis que tratam das despesas com Saúde) foi atingido, visto que foram apresentados nas seções 3.2 e 3.3 os demonstrativos que no âmbito do Município de Florianópolis e do Fundo Municipal de Saúde, tratam das despesas com Saúde. Destaca-se, contudo, que os demonstrativos contábeis utilizados não são os únicos que tratam das despesas com Saúde, pois essas informações podem ser encontradas em outros demonstrativos contábeis publicados pelo ente.

Quanto ao objetivo *b* (apresentar uma análise comparativa dos recursos aplicados na função Saúde com relação às principais despesas empenhadas em outras funções nos anos abrangidos) verifica-se que ele foi alcançado na seção 3.4, comparando-se as despesas com a função Saúde com as demais despesas mais expressivas por funções de governo.

O objetivo específico *c* (verificar se houve crescimento, diminuição ou estagnação dos valores aplicados em saúde, considerando os valores ajustados para corrigir os efeitos da desvalorização da moeda) foi atingido e apresentado nas seções 3.4, 3.5 e 3.6. Foi analisada a composição e a evolução das despesas com a função de governo Saúde e ajustados monetariamente para possibilitar a comparação e o estudo dos demonstrativos. Além da comparação das despesas com a função Saúde do Município de Florianópolis com as capitais brasileiras.

Por fim, o objetivo específico *d* (com base nos demonstrativos contábeis observar se houve cumprimento da aplicação mínima constitucional em ações e serviços público de Saúde),

também foi atendido na seção 3.7, visto que foi feita a observação da aplicação mínima constitucional. Constatou-se que o Município de Florianópolis, no período da análise, cumpriu a aplicação acima do mínimo constitucional.

4.2 CONCLUSÕES QUANTO AOS RESULTADOS

Por meio da realização desta pesquisa, foi possível conhecer as despesas com função Saúde no Município de Florianópolis, considerando a composição, a expressividade, a evolução e o cumprimento da aplicação mínima constitucional, entre os anos de 2004 a 2008.

Com base nos demonstrativos contábeis da PMF, constatou-se que as despesas com Saúde do Município são realizadas através do Fundo Municipal de Saúde (FMS). No ano de 2004, as despesas do FMS representaram 96,33% das despesas da função Saúde; em 2007, 97,6% e em 2008, 97,91%. Cumprindo o art. 77 da CF, que diz no § 3º que os recursos dos Municípios destinados às ações e serviços públicos de saúde e os transferidos pela União para a mesma finalidade serão aplicados por meio de Fundo de Saúde.

Quanto à expressividade das despesas com Saúde, verificou-se que no período de 2004 a 2007, a função Saúde ocupou o terceiro lugar entre as funções mais expressivas, logo atrás das funções Administração e Educação. Contudo, o percentual que as funções representaram sobre o total das despesas empenhadas pela PMF é distinto. No ano 2006, as despesas com Saúde representaram sobre o total das despesas da PMF 14,63%, enquanto a função Administração mais que o dobro, 33,85%.

Destaca-se o ano de 2008, que a função Saúde ocupou a segunda posição entre as funções mais expressivas, a mais expressiva foi à função Educação. Contudo, a análise da despesa com a função Saúde também demonstrou que, em relação ao total das despesas empenhadas da PMF, considerando orçamentárias mais intra-orçamentárias, a expressividade manteve uma constante, até diminuindo do ano de 2005 de 14,72% para 14,63% em 2006.

Ressalta-se que nos anos de 2006 e 2007, as duas funções mais expressivas constantes no Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) da PMF, Administração e Educação, que somadas representaram mais de 50% do total das despesas orçamentárias e mais intra-orçamentárias empenhadas.

Na análise da composição a despesa com Saúde apresentou uma concentração de recursos na subfunção Atenção Básica, representando em média 92% do total da despesa com Saúde, destaca-se o ano de 2005 que essa porcentagem foi de 95,77%.

Quanto à análise da composição das despesas realizadas através do FMS, destaca-se que os recursos foram alocados na maioria em Despesas Correntes, destinadas a manutenção da Administração Pública. No ano de 2005, as Despesas Correntes representaram sobre o total das despesas empenhadas no FMS, 96,23%; em 2006, 95,96%. As Despesas de Capital, destinadas para formação, criação ou aquisição de um bem de capital, apresentaram o maior percentual em 2008, com 12,9% de participação sobre o total das despesas empenhadas no FMS.

Outro fato que chamou a atenção foi a composição das despesas do FMS por elemento de despesa, o mais expressivo no período analisado foi Vencimentos e vantagens Fixas - Pessoal Civil. No ano de 2006, apenas esse elemento representou 49,41% do total das despesas empenhadas pelo FMS; e em 2007, 46,51%.

Quanto à evolução de crescimento das despesas com Saúde, enquanto crescimento médio das despesas da PMF, ao ano foi de 9,91 p.p., as despesas com Saúde, variaram ao ano em torno de 16,58 p.p..

Constatou-se que o Município de Florianópolis apareceu em 17º lugar, das vinte e cinco capitais brasileiras no ano de 2008, tratando de despesas média por habitante. Enquanto o Município de Florianópolis em 2008, apresentou uma despesas *per capita* com saúde de R\$ 305,36; o Município de Campo Grande que esta em primeiro lugar teve uma despesa média por habitante de R\$ 604,21, uma diferença em torno de 197% a mais por habitante.

Conclui-se que em todos os exercícios analisados as Aplicações em Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS) no Município de Florianópolis - SC foram superiores ao mínimo estabelecido constitucionalmente. No período de 2004 a 2008, houve um crescimento desse percentual. Destaca-se o ano de 2008 que o Município, conseguiu aplicar em ações e serviços de saúde o percentual 25,91%, representando um crescimento de 8,84 p.p. comparando com 2007.

Não era propósito dessa pesquisa analisar se está sendo investindo corretamente no âmbito social, mas simplesmente analisar a composição e a expressividade das despesas com Saúde, pois para opinar sobre esse aspecto o estudo teria que ser direcionado a analisar a qualidade do gasto. Deste modo, esta pesquisa não permitiu dizer se estão destinados bem ou mal os recursos para a Saúde; ela permitiu apenas atender o que estava proposto no objetivo geral.

4.3 SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

Com base no desenvolvimento deste trabalho, observou-se que existem outros assuntos que podem ser abordados na realização de pesquisas futuras. Primeiro, pode ser realizado uma pesquisa com uma abrangência maior dos anos analisados, começando no ano de 2000, de modo a avaliar a aplicação mínima constitucional desde que a Emenda Constitucional n.º 29/00, entrou em vigor, além da evolução das despesas com a função Saúde.

Pode-se, também, realizar estudos no sentido de comparar os valores autorizados com os realizados, ou seja, orçados *versus* executados, para despesa com a função de governo Saúde, ou ainda, para outras funções de governo. Pode-se ainda comparar os valores empenhados *versus* liquidados.

Outro estudo que pode ser realizado é a análise das receitas do Fundo Municipal da Saúde, comparando os recursos transferidos para a Saúde, através do Governo Federal, Estado e os recursos do próprio Município. Sugere-se ainda um estudo que faça um levantamento, através do sítio eletrônico da internet, do portal da transparência, uma checagem dos valores informados pelo Ministério da Saúde de receitas de transferências, com os valores constantes nos demonstrativos contábeis.

Outra sugestão para pesquisas futuras é analisar as despesas com Saúde das capitais brasileiras entre os anos de 2004 e 2008, no sentido de ampliar a comparação da expressividade das despesas com Saúde sobre o total das despesas dos municípios.

Recomenda-se ainda a aplicação dessas análise em outros Municípios, visando promover a transparência e observar a aplicação mínima constitucional em ações e serviços públicos de saúde.

Sugere-se para futuras pesquisas a análise da qualidade dos gastos com os serviços e ações públicas de saúde no Município de Florianópolis. Analisando a demanda pelo serviço e os investimentos feitos pelos gestores públicos.

REFERÊNCIAS

ABONG - Associação Brasileira das Organizações Não Governamentais. **O repasse de recursos públicos e o esvaziamento do Estado**. Disponível em: <<http://www.abong.org.br/>>. Acesso em: 07 jul. 2008.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo, 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/const/>>. Acesso em: 17 out. 2008.

_____. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/lei_responsabilidade/lc101_2000.pdf>. Acesso em: 23 mai. 2009.

_____. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Lei4320.htm>>. Acesso em: 23 mai. 2009.

_____. **Emenda Constitucional n.º 29**, de 13 de setembro de 2000. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/const/emendas/emc/emc29.htm>>. Acesso em: 23 mai. 2009.

BRAZ, Petrônio. **Tratado de Direito Municipal – Volume IV**. São Paulo: Mundo Jurídico, 2007.

CAMARGO, Aspásia Brasileiro Alcântara. **Atualidade do federalismo: tendências internacionais e a experiência brasileira**. Propostas para uma Gestão pública municipal efetiva. Rio de Janeiro: FGV, 2003.

CMS - Conselho Municipal de Saúde. **Documentos de controle social**. Disponível em: <http://www.pmf.sc.gov.br/saude/conselho_municipal>. Acesso em: 02 ago. 2009.

CRUZ, Flávio da. **Contabilidade e Movimentação Patrimonial do setor Público**. Rio de Janeiro: Ed. do autor, 1988.

_____. **Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 1997.

CRUZ, Flávio da; VICCARI JUNIOR, Adauto. **Comentários à Lei nº 4.320**: normas gerais de direito financeiro, orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, comentários ao substitutivo do Projeto de Lei nº 135/96. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 1996.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. São Paulo: Atlas, 2003.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Históricos das cidades brasileiras: Município de Florianópolis – SC**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/cidadesat/topwindow.htm?1>>. Acesso em: 19 mai. 2009a.

_____. **PIB, indicadores sociais e censos demográficos: Município de Florianópolis – SC, anos de 2004 e 2008**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/mapa_site/mapa_site.php>. Acesso em: 19 mai. 2009b.

_____. **População por cidade brasileira do ano 2008**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2008/POP_2008_TCU.pdf>. Acesso em: 26 out. 2009c.

KOHAMA, Heilio. **Balanços Públicos: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Daiane Raupp. **Composição e expressividade das despesas com Gestão Ambiental realizadas pela Prefeitura Municipal de Florianópolis no período de 2003 a 2008**. Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2004.

MS - Ministério da Saúde. **Entendendo o SUS**. Disponível em: <<http://portal.saude.gov.br/portal/saude/cidadao/default.cfm>>. Acesso em: 07 set. 2009.

_____. **Lei n.º 8.080**, de 19 de setembro de 1990. Lei orgânica da Saúde que dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18080.htm>. Acesso em: 15 jul. 2009.

_____. **Lei n.º 8.142**, de 28 de dezembro de 1990. Dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do Sistema Único de Saúde (SUS) e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área da saúde e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8142.htm>. Acesso em: 15 jul. 2009.

_____. **Portaria n.º 2.203**, de 5 de novembro de 1996. Aprova a Norma Operacional Básica (NOB 01/96), que redefine o modelo de gestão do Sistema Único de Saúde.

Disponível em: <http://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/1996/prt2203_05_11_1996.html>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. **Resolução n.º 322**, de 08 de maio de 2003. Aprova as diretrizes acerca da aplicação da Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000. Disponível em: <http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/Resolucao_cns_322_2003.pdf>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. **Resolução n.º 399**, de 22 de fevereiro de 2006. Divulga o Pacto pela Saúde 2006 – Consolidação do SUS e aprova as diretrizes operacionais do referido pacto. Disponível em: <http://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2006/prt0399_22_02_2006.html>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. **Portaria n.º 234**, de 7 de fevereiro de 1992. Edita a Norma Operacional Básica do Sistema Único de Saúde (NOB/SUS 92). Disponível em: <http://portal2.saude.gov.br/saudelegis/leg_norma_eselho_consulta.cfm?id=3233950&highlight=&bkp=pesqnorma&font=0&origem=0&sit=0&assunto=&qtd=10&tipo_norma=27&numero=234&data=&dataFim=&ano=1992&pag=1>. Acesso em: 20 jul. 2009.

_____. **Portaria n.º 2.238**, de 11 de setembro de 2007. Homologa os termos de compromisso de gestão – TGC e publica os termos de limites financeiros globais – TLFG dos municípios do Estado de Santa Catarina. Disponível em: <http://portal2.saude.gov.br/saudelegis/leg_norma_eselho_consulta.cfm?id=4030004&highlight=&bkp=pesqnorma&font=0&origem=0&sit=0&assunto=&qtd=10&tipo_norma=27&numero=2238&data=&dataFim=&ano=2007&pag=1>. Acesso em: 20 jul. 2009.

_____. **Portaria n.º 95**, de 26 de janeiro de 2001. Aprova na forma do anexo desta portaria, a Norma Operacional da Assistência à Saúde – NOAS-SUS. Disponível em: <http://portal2.saude.gov.br/saudelegis/leg_norma_eselho_consulta.cfm?id=3676650&highlight=&bkp=pesqnorma&font=0&origem=0&sit=0&assunto=&qtd=10&tipo_norma=27&numero=95&data=&dataFim=&ano=2001&pag=1>. Acesso em: 10 jul. 2009.

_____. **SIOPS - Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde**. Manual de Preenchimento versão anual dos Municípios, ano de 2004. Disponível em: <http://www.datasus.gov.br/catalogo/siops/Manual_Mun_04.PDF>. Acesso em: 20 set. 2009.

_____. **SIOPS - Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde**. Manual de Preenchimento versão anual dos Municípios, ano de 2002. Disponível em: <http://www.datasus.gov.br/catalogo/siops/Manual_Mun_04.PDF>. Acesso em: 20 set. 2009.

MEC – Ministério da Educação. **Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB**. Disponível em: <<http://www.fnnde.gov.br/home/index.jsp?arquivo=fundeb.html>>. Acesso em: 20 set. 2009.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PLATT NETO, Orion Augusto. **Construção de um modelo para avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal com vista a favorecer o controle social**. Tese de Doutorado ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2005.

_____. **Painéis de Indicadores Contábeis para diagnóstico financeiro e fiscal de Municípios**. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2002.

_____. **Livro didático da disciplina Contabilidade Pública II**. Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. Versão para o semestre 2009/2.

PMF - Prefeitura Municipal de Florianópolis. **Perfil do Município**. Disponível em: <<http://www.pmf.sc.gov.br/portal/pmf/index.php>>. Acesso em: 07 ago. 2009a.

_____. **Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária (RREO)**: últimos quadrimestres de 2004 a 2008. Disponível na Secretaria Municipal de Finanças. Divisão de Contabilidade.

_____. **Balanco Geral do Fundo Municipal da Saúde**: exercícios de 2004 a 2008. Disponível na Secretaria Municipal de Finanças. Divisão de Contabilidade.

_____. **Balanco Geral Anual Consolidado da Prefeitura Municipal de Florianópolis**: exercícios de 2004 a 2008. Disponível na Secretaria Municipal de Finanças. Divisão de Contabilidade.

_____. **Lei Municipal n.º 1.674**, de 23 de novembro de 1979. Dispõem sobre a estrutura administrativa da Prefeitura Municipal de Florianópolis. Disponível em: <<http://sistemas.sc.gov.br/cmfpesquisa/PesquisaDocumentos.asp>>. Acesso em: 15 jul. 2009.

_____. **Lei Municipal n.º 1.3045**, de 19 de dezembro de 2008. Estima a receita e fixa a despesa do orçamento do Município de Florianópolis para o exercício de 2009. Disponível em: <<http://sistemas.sc.gov.br/cmfpesquisa/PesquisaDocumentos.asp>>. Acesso em: 15 jul. 2009.

_____. **Lei Municipal n.º 3.081**, de 21 de novembro de 1988. Cria o Fundo Municipal de Saúde do Município de Florianópolis e dá outras providências. Disponível em: <<http://sistemas.sc.gov.br/cmfpesquisa/PesquisaDocumentos.asp>>. Acesso em: 15 jul. 2009.

_____. **Lei Municipal n.º 3.291**, de 1º de novembro de 1989. Cria e define as atribuições do Conselho Municipal de Saúde. Disponível em: <<http://sistemas.sc.gov.br/cmfpesquisa/PesquisaDocumentos.asp>>. Acesso em: 15 jul. 2009.

_____. **Lei Municipal n.º 3.970**, de 14 de janeiro de 1993. Altera a redação e cria artigo e parágrafo da Lei n.º 3.291/89. Disponível em: <<http://sistemas.sc.gov.br/cmfpesquisa/PesquisaDocumentos.asp>>. Acesso em: 15 jul. 2009.

_____. **Regimento Interno do Conselho Municipal de Saúde**, de 30 de agosto de 2006. Dispõe sobre a organização e o funcionamento do Conselho Municipal de Saúde de Florianópolis no Estado de Santa Catarina. Disponível em: <http://www.pmf.sc.gov.br/saude/conselho_municipal/>. Acesso em: 08 set. 2009

PMM - Prefeitura Municipal de Manaus. **Portaria n.º 42/99 comentada**. Disponível em: <http://www2.manaus.am.gov.br/portal/transparencia/ContasPublicas/outrosinslegais/portaria_42_comentada.pdf>. Acesso em: 18 set.2009.

PMPV - Prefeitura Municipal de Porto Velho. **Relatório Resumido da Execução Orçamentária** (RREO): último trimestre de 2008. Disponível em: <http://www.portovelho.ro.gov.br/contaspublicas/2008/RF/Execucao_Orcamentaria/Anexo_II_Despesas_por_Funcao_Subfuncao/6bim08.htm>. Acesso em: 12 out. 2009.

REIS, Heraldo da Costa. **Contabilidade Municipal – Teoria e Prática**. 2. ed. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Administração Municipal, 1979.

REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

RICHARDSON, Roberto Jarry e colaboradores. **Pesquisa Social, Métodos e Técnicas**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 1991.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 2004.

SMS - Secretaria Municipal de Saúde. **Portal da Saúde**. Disponível em: <<http://www.pmf.sc.gov.br/saude/>>. Acesso em: 02 ago. 2009a.

_____. **Plano Municipal da Saúde 2002-2005**. Disponível em: <<http://www.pmf.sc.gov.br/saude/>>. Acesso em: 02 ago. 2009b.

_____. **Plano Municipal da Saúde 2007-2010**. Disponível em: <<http://www.pmf.sc.gov.br/saude/>>. Acesso em: 02 ago. 2009c.

_____. **Relatório de Gestão de 2008- Ano base 2007**. Disponível em: <<http://www.pmf.sc.gov.br/saude/>>. Acesso em: 02 ago. 2009d.

_____. **Relatório de Gestão de 2007- Ano base 2006**. Disponível em: <<http://www.pmf.sc.gov.br/saude/>>. Acesso em: 02 ago. 2009e

_____. **Relatório de Gestão de 2006- Ano base 2005**. Disponível em: <<http://www.pmf.sc.gov.br/saude/>>. Acesso em: 02 ago. 2009f.

_____. **Relatório de Gestão de 2005- Ano base 2004**. Disponível em: <<http://www.pmf.sc.gov.br/saude/>>. Acesso em: 02 ago. 2009g

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Sistema de coleta de dados de Estados e Municípios - SISTN**. Ministério da Fazenda. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/sistn.asp>. Acesso em: 01 ago. 2009.

_____. **Portaria STN nº 577**, de 15 de outubro de 2008. Aprova a 1ª edição do Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp>. Acesso em: 01 ago. 2009.

_____. **Portaria nº 575**, de 30 de agosto de 2007. Aprova a 7ª edição do Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp>. Acesso em: 01 ago. 2009.

_____. **Manual de elaboração anexo de Metas Fiscais e Relatório Resumido da Execução Orçamentária**. Aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Secretaria do Tesouro Nacional. 7. ed. atual. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2007. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ManualRREO7.pdf>>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. **Portaria STN nº 632**, de 30 de agosto de 2006. Aprova a 6ª edição do Manual de Elaboração do Anexo de Riscos Fiscais e do Relatório de Gestão Fiscal. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp>. Acesso em: 01 ago. 2009.

_____. **Portaria STN nº 633**, de 30 de agosto de 2006. Aprova a 6ª edição do Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp>. Acesso em: 01 ago. 2009.

_____. **Portaria nº 42**, de 14 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>. Acesso em: 01 ago. 2009.

STN/SOF - Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal. **Portaria Interministerial STN/SOF nº 163**, de 4 de maio de 2001. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências.

_____. **Portaria Interministerial STN/SOF nº 338**, de 26 de abril de 2006. Altera o Anexo I da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_338_260406.pdf>. Acesso em: 08 ago. 2009.

_____. **Portaria Conjunta STN/SOF nº 03**, de 14 de outubro de 2008. Aprova os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortariaConjunta3.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2009.

_____. **Manual de Despesa Nacional**. Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a partir da elaboração e execução da lei orçamentária de 2009. 1. ed. Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ManualDespesaNacional.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2009.